



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α' ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Τ.Κ. : 101 84

Πληροφορίες : Κ. Παναγοπούλου

Τηλέφωνο : 210 3375325, 326

FAX : 210 3375001

Αθήνα, 12 Δεκεμβρίου 2014

Αρ. Πρωτ.: Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014

ΠΡΟΣ: Συνήγορο του Πολίτη

Χατζηγιάννη Μέξη 5, 115 28, Αθήνα

ΘΕΜΑ: Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

ΣΧΕΤ: Το αριθ. πρωτ. 194669/56150/12.11.2014 έγγραφό σας.

Απαντώντας στο σχετικό έγγραφό σας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οποιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ήτοι έως 31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010, οριζόταν, ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επικύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η ανωτέρω παράγραφος ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 και έχει εφαρμογή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23.04.2010, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (σχετ. η ΠΟΛ 1204/2010).

3. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την αριθ. 408/2011 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 εγκύκλιο, έλαβε τη θέση ότι δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου κοινοπραξίας οικ. έτους 2005, που κατέβαλε η κοινοπραξία το 2004 με δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματός της οικονομικού έτους 2005, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε από την κοινοπραξία εκπρόθεσμα στις 25.06.2009, δηλαδή μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της.

Σύμφωνα με τη συλλογιστική του Ν.Σ.Κ., κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 90, 91 και 94 του Δημοσίου Λογιστικού (ν.2362/1995) ο χρόνος της παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, με αφετηρία έναρξης την καταβολή τους (η οποία συνιστά και το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση, ενώ όταν η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα, η δε υποχρέωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από «επιγενόμενο λόγο», τότε η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο επελεύσεως του επιγενόμενου αυτού λόγου.

Στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από τη καταβολή του (εάν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής), όταν όμως η καταβολή του φόρου, κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται είναι νόμιμη, αλλά ο φόρος δεν οφείλεται από επιγενόμενο λόγο (όπως είναι η υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης) η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος, οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του φόρου. Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση διενέργειας (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή τους, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογηθούν τα εισοδήματα, από τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος αυτός και θα λάβει χώρα η εκκαθάριση του φόρου.

Συνεχίζοντας το συλλογισμό του το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε πως ειδικότερα έχει κριθεί ότι η τριετής παραγραφή προς απόδοση, από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων αρχίζει, όχι από το χρόνο της καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, ενώ αν αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994.

4. Με τα αριθ. πρωτ. 1075821/2006/A0012/22.09.2004, 1096800/2440/A0012/22.12.2004, Δ12Α1125816ΕΞ/12.09.2012, Δ12Α1160069ΕΞ/21.11.2012, Δ12Α1174647ΕΞ/14.12.2012, Δ12Α1090026ΕΞ/31.05.2013 και Δ12Α1178060ΕΞ/18.11.2013 έγγραφα έγινε δεκτό ότι η αξίωση φυσικού ή νομικού προσώπου για επιστροφή (ή συμψηφισμό) προκαταβληθέντος και παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, παραγράφεται μετά από τρία έτη από τότε που έπρεπε να υποβληθεί η αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η δε τριετία της παραγραφής αρχίζει από την 1^η του επόμενου (έτους) από το οικείο οικονομικό έτος.

5. Εξάλλου, με το Δ12Α 1026255 ΕΞ/13.02.2013 έγγραφο διευκρινίστηκε ότι οι αρχικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν βάσει των διατάξεων του ν.4002/2011 δεν θεωρούνται αρχικές εμπρόθεσμες και εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 περί παραγραφής.

6. Επισημαίνεται ότι, η υπηρεσία μας αναγνωρίζοντας τη σοβαρότητα των περιπτώσεων όπου φυσικά ή νομικά πρόσωπα ζητούσαν κατά την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος την έκπτωση παρακρατηθέντων ή προκαταβληθέντων φόρων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση αυτών των θεμάτων σε όλες τις Δ.Ο.Υ για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης, έκρινε σκόπιμο (με αφορμή ερώτημα της Δ.Ο.Υ Α' Θεσσαλονίκης), να ζητήσει τη συνδρομή του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το οποίο μετά την παρέλευση ικανού χρονικού διαστήματος και αφού μελέτησε τα πραγματικά περιστατικά έλαβε μια συγκεκριμένη νομική θέση, η οποία αποτυπώθηκε στην 408/2011 γνωμοδότησή του. Κατά συνέπεια, με την ΠΟΛ.1068/2012, δεν εκδόθηκε μια απλή διοικητική θέση, αλλά κοινοποιήθηκε γνωμοδότηση της αρμόδιας αρχής για την νομική υποστήριξη της υπηρεσίας μας και κατ' επέκταση για την επίλυση θεμάτων ιδιαίτερης νομικής φύσης, γνωμοδότηση που έγινε αποδεκτή από την πολιτική ηγεσία.

7. Εξάλλου, σας γνωρίζουμε ότι, από 01.01.2014, με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μεταβλήθηκε το νομοθετικό πλαίσιο περί παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή φόρου (άρθρα 36 και 42), και περαιτέρω, προβλέφθηκε, ρητά, ότι για φορολογικές υποθέσεις έως την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ήτοι έως 31.12.2013) εφαρμόζονται τα σχετικά με την παραγραφή αξίωσης κατά απαίτησης του Δημοσίου βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 του ν.2238/1994, οι οποίες καταργήθηκαν από 01.01.2014 και εφεξής.

Ακριβές αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Ι. ΜΠΑΚΑΣ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
2. Υποδιεύθυνση Α' Αμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α' – Φάκ. Τεκμηρίωσης