



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης: 408/2011

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Α' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 10^{ης}/10/2011

Σύνθεση

ΠΡΟΕΔΡΟΣ : Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

ΜΕΛΗ : Χρυσαφούλα Αυγερινού, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα και Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : Βαΐα Θ. Παπακωνσταντίνου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αριθμ.πρωτ. 1029405/486/A0012/12.5.2009 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Γενική Διεύθυνση Φορολογίας – Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος – Τμήμα Α') όπως αυτό διορθώθηκε – συμπληρώθηκε με τα με αρ. πρωτ.: Δ 121061453 ΕΞ 2010/11.5.2010, Δ12 1083969ΕΞ 2010/23-6-2010 και Δ12Α 1074999 ΕΞ 2011/25.5.2011 έγγραφα της ίδιας, ως άνω, Υπηρεσίας.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται: αν είναι δυνατός ο συμψηφισμός παρακρατηθέντος φόρου οικον. έτους 2005, με το φόρο που προκύπτει από δήλωση φόρου εισοδήματος της Κοινοπραξίας «Α. Α.....- Α.Τ.....», που υποβλήθηκε μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής, και σε θετική περίπτωση αν είναι δυνατή η επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει από την εκκαθάριση.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε, τα ακόλουθα:

I. Από το παραπάνω έγγραφο του ερωτήματος και τα συνημμένα σ' αυτό, σχετικά στοιχεία, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

Η Κοινοπραξία με την επωνυμία «Α. Α..... – Α.Τ.....» υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, την με αριθμό 177/21-7-2004 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος, (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2238/1994), ποσού 4.983,18 € το οποίο και καταβλήθηκε στην παραπάνω Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει από το με Α/Α 18269/21.7.2004 σχετικό διπλότυπο είσπραξης. Η ανωτέρω Κοινοπραξία δεν υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, μέχρι την 4^η/4/2005, όπως όφειλε, αλλά εκπρόθεσμα, το έτος 2009.

Ειδικότερα, στις 25/6/2009, η ανωτέρω εταιρία υπέβαλε στην ίδια, ως άνω Δ.Ο.Υ –δια του νόμιμου εκπροσώπου της - εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, (καθόσον η ημερομηνία υποβολής της σχετικής δήλωσης έληγε στις 4/4/2005), δηλ. μετά την πάροδο τριετίας από το έτος που έπρεπε να έχει υποβληθεί, από την εκκαθάριση της οποίας, (δήλωσης) προέκυψε αναλογών φόρος ύψους 5.813,71 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, η παραπάνω Υπηρεσία υπέβαλε το προαναφερόμενο ερώτημα.

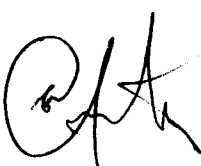

II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

1.α) Για λόγους επίσπευσης της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, άρθρα 54 έως 59) προβλέπει, για ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων, την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, χωρίς να εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου.

Ειδικότερα, με την διάταξη του **άρθρου 55 παρ.1 περ. β' του Ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα ακόλουθα:

Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

«1.Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως εξής:

2  

.....β) Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιάσεων δημοσίων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων για συντελεστή 3%, που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζομένου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60».

Επίσης, οι διατάξεις του άρθρου **10 §§ 3 και 4 του Ν. 2238/1994**, ορίζουν τα ακόλουθα:

«3. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο. β) ...

4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση».

β) Από το συνδυασμό των προεκτεθεισών διατάξεων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Κατά την εκκαθάριση του φόρου που ενεργείται στο συνολικό ετήσιο εισόδημα νομικού προσώπου, έπειτα από την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης, εκπίπτει από το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, ο φόρος του εισοδήματος που είχε παρακρατηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2238/1994, και αφορά το ίδιο οικονομικό έτος.

Επίσης, στην περίπτωση που, κατόπιν εκκαθάρισης της σχετικής δήλωσης του φορολογούμενου νομικού προσώπου, προκύπτει ότι το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, αυτό «συμψηφίζεται» (εκπίπτει) με τον οφειλόμενο φόρο και το ποσό της επιπλέον διαφοράς επιστρέφεται στο φορολογούμενο νομικό πρόσωπο, ως φόρος που καταβλήθηκε «αχρεώστητα», δηλ. επιστρέφεται το πιστωτικό υπόλοιπο, που

προκύπτει βάσει του εκκαθαριστικού σημειώματος που συντάσσεται κατόπιν υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Περαιτέρω, κατά την έννοια των προαναφερθεισών διατάξεων, ερμηνευόμενων συνδυαστικά, η υποβαλλόμενη, κατ' έτος, δήλωση φόρου εισοδήματος από νομικά πρόσωπα, αποτελεί τίτλο βεβαίωσης του φόρου που αναλογεί στα δηλούμενα εισοδήματα, ενώ ο χρόνος υποβολής της δήλωσης αυτής, αποτελεί το καθοριστικό και προσδιοριστικό σημείο της εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει για βεβαίωση και της γένεσης της αξίωσης για απόδοση τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

2.α) Σύμφωνα με το άρθρο **90 παρ. 2 του Ν.2362/1995** (Α'247): *«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο, καταβληθέντος, σε αυτό, χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής...».*

β) Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο καταβληθέντα ποσά, αποτελούν όχι μόνο εκείνα τα οποία εξ αρχής (δηλαδή κατά τον χρόνο της καταβολής τους) δεν οφείλονταν, αλλά και τα ποσά τα οποία οφείλονταν μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν όμως, από επιγενόμενο λόγο (δηλαδή μετά την καταβολή) αχρεώστητα, διότι έπαυσε, από οποιονδήποτε λόγο, να υφίσταται σχετική υποχρέωση (ΣΤΕ 820, 821/1997, ΣΤΕ 4114/1983 κλπ).

γ) Επίσης, κατά το **άρθρο 251 Α.Κ.** *«Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της».* Η ρύθμιση αυτή ισχύει και για κάθε αξίωση κατά του δημοσίου, όπως σαφώς προκύπτει και από το **άρθρο 91 του Ν.2362/95** «Περί Δημοσίου Λογιστικού», κατά το οποίο *«επιφυλασσομένης κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη της».*

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των **άρθρων 92 και 93 του Ν.2362/1995 (Α' 247)** προσδιορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις αναστολής και διακοπής της παραγραφής των, κατά του Δημοσίου, απαιτήσεων.

4


Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο **94 του Ν.2362/1995**: «*Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό....*».

δ) Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξής του, είναι η καταβολή αυτών, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση. Όταν όμως 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, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 ΑΚ, από το χρονικό σημείο επέλευσης του επιγενόμενου, αυτού, λόγου, αφοτου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων και όχι από την καταβολή τους.(ΑΔ ΗΟC ΣΤΕ 1218/1994, ΣΤΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/89, 3091/1984).

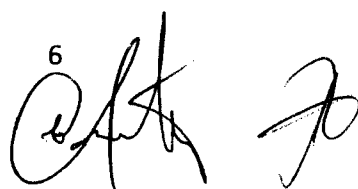
Κατ' ανάλογη εφαρμογή της γενικής αρχής του άρθρου 251 ΑΚ, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου, γεννάται από την καταβολή του, (Γνωμ.Ν.Σ.Κ. 407/2003), αν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής, για πραγματικό ή νομικό λόγο, 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 και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη (Γνωμ ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, ΣΤΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002), οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση κατά την οποία διενεργείται η, κατ' άρθρο 55 παρ. 1 περ. β', παρακράτηση φόρου, όπου η καταβολή του σχετικού φόρου παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του

φορολογουμένου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή του, -κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 § 3 § 4 του Ν. 2238/1994-, 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, (AD ΗΟC ΣΤΕ 1218/1994, 1363/1982, 3664/1981, Γνωμ, ΝΣΚ 263/2009, 491/1995,837/1991).

Όπως, δε, έχει ειδικότερα κριθεί 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 (ΣΤΕ 1643/1983). Η νομολογιακή αυτή λύση υιοθετήθηκε και ρητά με την, μη εφαρμοζόμενη στην προκείμενη περίπτωση, ως εκ του χρόνου έναρξης ισχύος της, διάταξη της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του Ν.3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία «7. 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. (...)» ,

III. Ενόψει της παραπάνω ερμηνείας των προπαρατεθεισών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, καθώς και του ιστορικού του τεθέντος ερωτήματος, όπως αυτό προκύπτει από το έγγραφο του ερωτήματος και τα συνημμένα, σ' αυτό, έγγραφα, σύμφωνα με τα οποία, η καταβολή του φόρου έλαβε χώρα νόμιμα, βάσει δήλωσης «απόδοση παρακρατούμενου φόρου», εντός του έτους 2004, ενώ η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ανωτέρω κοινοπραξίας, για το οικονομικό έτος 2005, υποβλήθηκε την 25^η Ιουνίου 2009, αντί της 4^{ης} Απριλίου 2005, (ημερομηνία

6


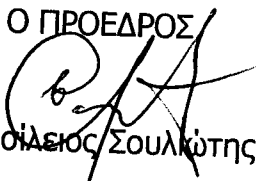
λήξης της προθεσμίας υποβολής της), συνάγεται, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, ότι η σχετική αξίωση της κοινοπραξίας του ερωτήματος για έκπτωση (συμφηφισμό) του, από το έτος 2004, καταβληθέντος φόρου από τον τελικώς οφειλόμενο, έχει ήδη παραγραφεί κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον η τριετής παραγραφή του άρθρου 90 § 2 του Ν.2362/1995, είχε ήδη αρχίσει από την επόμενη της λήξης της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος, δηλ. από την 5^η Απριλίου 2005 και συνεπώς, είχε συμπληρωθεί κατά την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους 2008.

IV. Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι δεν είναι δυνατός ο συμφηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου, οικον. έτους 2005, με τον κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της Κοινοπραξίας «Α. Α.....- Α.Τ.....», του ερωτήματος, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και συγκεκριμένα μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

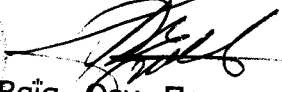
Αθήνα, 9 -11-2011

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ


Βασίλειος Σουλκιώτης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ


Βαΐα Θεμ. Παπακωνσταντίνου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

