

**Ζητήματα παραγραφής της αξίωσης του υπόχρεου για
συνυπολογισμό παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος σε
περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης**

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- Το ζήτημα

- Παρακράτηση φόρου (π.χ. μισθωτών υπηρεσιών)
 - *Απόδοσή του εμπρόθεσμα από το πρόσωπο που παρακράτησε*
- Υποβολή δήλωσης από τον υπόχρεο που αφορά ο φόρος εκπρόθεσμα
 - *Χωρεί πλέον συμψηφισμός με το φόρο που προκύπτει από τη δήλωση ή και επιστροφή; Μέχρι πότε;*

Το ζήτημα υπό τον π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

- **Παρακράτηση πχ στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία**
 - Άρθρο 57 π. ΚΦΕ: «1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή.»
 - Άρθρο 58 π. ΚΦΕ: «2. Ειδικώς, όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στον προηγούμενο ημερολογιακό μήνα, το φόρο και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 που παρακρατήθηκαν και τις οφειλόμενες εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.»

Το ζήτημα υπό τον π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

- **Παρακράτηση πχ στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία**
 - Άρθρο 58 π. ΚΦΕ: «6. Σε περίπτωση μη υποβολής προσωρινής δήλωσης ή εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς προσωρινής δήλωσης, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87 με ενιαίο φύλλο ελέγχου που εκδίδεται μετά τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της οριστικής δήλωσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 67 για τον προσωρινό έλεγχο. Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.
 - Άρθρο 58 π. ΚΦΕ: «7. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.»

Το ζήτημα υπό τον π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

- **Έκπτωση παρακρατηθέντος φόρου**
 - Άρθρο 9 π. ΚΦΕ: *«9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν: α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.»*

- **Παραγραφή της αξίωσης για συνυπολογισμό του παρακρατηθέντος φόρου**
 - Προ Ν. 3842/2010 – Άρθρο 90 παρ. 2 Ν. 2362/1995: *«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού, παραράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής... »*

- Παραγραφή της αξίωσης για συνυπολογισμό του παρακρατηθέντος φόρου
 - Μετά Ν. 3842/2010 – Άρθρο 84 παρ. 7 π. ΚΦΕ: «*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.*»

Το ζήτημα υπό τον π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

- Η (μέχρι πρότινος...) θέση της Φορολογικής Διοίκησης - ΠΟΛ. 1068/2012 (αποδοχή ΓνωμΝΣΚ 408/2011)
 - «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»

Το ζήτημα υπό τον π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

- Η (μέχρι πρότινος...) θέση της Φορολογικής Διοίκησης – ΠΟΛ. 1068/2012 (αποδοχή ΓνωμΝΣΚ 408/2011)
 - «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.... 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.»**

Το ζήτημα υπό τον π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

- **Η θέση της Φορολογικής Διοίκησης – Βλ. όμως και ΠΟΛ. 1171/2017** (αποδοχή ΓνωμΝΣΚ 59/2017 – αφορούσε την έκπτωση φόρου επί οικοδομικών επιχειρήσεων):
 - «... σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση δεν υποβάλλει και για όσο χρόνο δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, **δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης φόρου**. Τα προεκτεθέντα **δεν διαφοροποιούνται** σε περίπτωση μη υποβολής ή **εκπρόθεσμης** υποβολής οριστικής δήλωσης και έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικού του φόρου φύλλου ελέγχου, διότι στις περιπτώσεις αυτές επέρχονται οι προβλεπόμενες από το νόμο συνέπειες, **στις οποίες από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι συγκαταλέγεται και η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης**. Πρόκειται, συνεπώς, για **λογιστική** τακτοποίηση και, επομένως, **δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994** και των διατάξεων του ν.2362/1995, διότι **πριν** από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικού του φόρου φύλλου ελέγχου, που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, **δεν συντρέχει περίπτωση έκπτωσης ή αξίωσης επιστροφής, ...»**

Η ρύθμιση του ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

- **Άρθρο 67 (για ΦΠ):** «6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.»

Η ρύθμιση του ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

- **Άρθρο 42:** *«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. [...]. 4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. (= 5 έτη)»*

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- Δηλαδή κατά τη Φορολογική Διοίκηση ο συμψηφισμός φόρου εξομοιώνονταν με την αξίωση επιστροφής φόρου
- **Το ζητήματα που τίθενται**
 - Κατά το χρόνο παρακράτησης υφίσταται πράγματι αξίωση του υπόχρεου για επιστροφή;
 - Κατά το μέρος του παρακρατηθέντος φόρου που αντιστοιχεί στον αναλογούντα με βάση τη δήλωση φόρο υφίσταται αξίωση (επιστροφής) του υπόχρεου; Είναι ο φόρος αυτός αχρεώστητος;
 - Πότε γεννάται η αξίωση για επιστροφή;
 - Ζήτημα διπλής φορολόγησης; Άρθρο 4 παρ. 5 Συντ.;

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- **ΔΕΔ 3308/5.12.2019:** «... από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 προκύπτει σαφώς ότι εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος ο φόρος που παρακρατήθηκε, βάσει των άρθρων 52 και 54 έως 58 του ίδιου νόμου, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος και, επομένως, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί αποτελεί **νόμιμη εξόφληση μέρους της φορολογικής υποχρέωσης και δεν αποτελεί αχρεώστητη ή παρά το νόμο καταβολή χρηματικού ποσού,** ώστε να τίθεται θέμα εφαρμογής αφενός του άρθρου 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995 και αφετέρου του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 8 παρ. 15 του Ν. 3842/2010).»

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- **ΔΕΔ 3308/2019:** «... από τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 **δεν προβλέπεται τίποτα** σχετικά με την παραγραφή της κατά το άρθρο 9 παρ. 9 του ίδιου νόμου υποχρέωσης του Δημοσίου **προς έκπτωση του φόρου που παρακρατήθηκε**, σύμφωνα με τα άρθρα 52 και 54 έως 58, και ο οποίος αποδίδεται σε αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ίδιου πάντα Νόμου. ... η παραγραφή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου **90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995** αφορά απαίτηση προς **επιστροφή** αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που **δεν** ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος και αποδοθέντος στο Δημόσιο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. ... ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 2 του Ν. 2362/1995 και του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν. 2238/1994 προβλέπεται κάποια παραγραφή της αξίωσης έκπτωσης του φόρου που παρακρατήθηκε από τον οφειλόμενο. ... **η αξίωση προς έκπτωση του κατά τα ανωτέρω παρακρατηθέντος φόρου υπόκειται στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 90 παρ. 1 του Ν. 2362/1995**, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και είναι δυνατή η δικαστική της επιδίωξη, ήτοι από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος όφειλε να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος»

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- **ΔΕΔ 3308/2019:** «... αντίθετη παραδοχή θα οδηγούσε στο άτοπο ο φορολογούμενος να υποχρεούται σε διπλή καταβολή του ίδιου φόρου λόγω της υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των συνταγματικής ισχύος αρχών της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος).»

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- **Και τελικά ... Ε 2204/24.12.2019: ... ζήτημα παραγραφής δεν τίθεται για παρακρατηθέντα / προκαταβληθέντα ποσά που εκπίπτουν από (συμψηφίζονται με) τη φορολογική υποχρέωση βάσει δήλωσης, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου και η έκπτωση των φόρων αυτών διενεργείται ανεξάρτητα από το γεγονός εάν ο φορολογούμενος έχει υποβάλει εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.**

Εκπρόθεσμη δήλωση και παραγραφή της αξίωσης συνυπολογισμού παρακρατηθέντος φόρου

- **Και τελικά ... Ε 2204/24.12.2019:** ... *εκπίπτει κατά τον υπολογισμό του φόρου κάθε παρακρατούμενος ή προκαταβληθείς φόρος και φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η διαφορά επιστρέφεται..., ενώ η παραγραφή εξετάζεται μόνον για το ποσό του οποίου αξιώνεται η επιστροφή... (= έως 31.12.2013: 5ετία – από 1.1.2014: τριετία)*

Σας ευχαριστώ!