



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-03-2019

Αριθμός απόφασης:691

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του .....**, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις οικονομικού έτους 2008,

β) Της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις οικονομικού έτους 2009,

γ) Της υπ' αριθμ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικού έτους 2008 και

δ) Της υπ' αριθμ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικού έτους 2009 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις οικονομικού έτους 2008,

β) Την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις οικονομικού έτους 2009,

γ) Την υπ' αριθμ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικού έτους 2008 και

δ) Την υπ' αριθμ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικού έτους 2009 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ...../23-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ' αριθμ...../24-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπραττόμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος για καταβολή ύψους 816,30€ πλέον προστίμου και τόκων άρθρων 59 και 53 του Ν 4174/2013 ύψους 753,77€, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή ύψους 1.570,07€ για το έτος 2007.

β)Με την υπ' αριθμ...../24-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπραττόμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος για καταβολή ύψους 120,20€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης άρθρου 1 του Ν 2523/1997 ύψους 144,24€, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή ύψους 264,44€ για το έτος 2008.

γ)Με την υπ' αριθμ...../24-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 4 Ν 2523/1997) του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 300,00€ λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ.5 του Ν 2238/1994 για το οικονομικό έτος 2008.

δ)Με την υπ' αριθμ...../24-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 4 Ν 2523/1997) του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 300,00€ λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ.5 του Ν 2238/1994 για το οικονομικό έτος 2009.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 24-10-2018 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες, μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεσης ελέγχου προστίμων εισοδήματος της ΔΟΥ ..... κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../08-08-2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι καθ' ολοκληρίαν νόμω και ουσία αβάσιμες, πλημμελείς και μη αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ακυρωτέες.

2) Οι τόκοι των καταθέσεων δηλώθηκαν νόμιμα και εμπρόθεσμα κατά τα ισχύοντα στη φορολογική νομοθεσία της αλλοδαπής χώρας καθώς κατά το διάστημα εκείνο ο προσφεύγων είχε διαμονή και στην Βουλγαρία.

3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (ΣΤΕ 2934/2017, ΠΟΛ 1191 ΚΑΙ 1192/2017).

#### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή** στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: "Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...."

**Επειδή**, στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος."

**Επειδή**, στο άρθρο 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: "1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....."

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.,

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.”

**Επειδή**, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ).....”

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ’ αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α’ του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β’ του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ’ ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ’ αρχήν, και την (αντικειμενική)

ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1194/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ( ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017 ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. .... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τη ΔΟΥ ..... εκδόθηκε η με αριθμ...../08-08-2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου μετά την περιέλευση σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... του με αριθμό πρωτ.ΔΗΛΕΔ Α 00561 ΕΞ 2014/22-01-2014 εγγράφου του τμήματος Α' της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, που περιλάμβανε τα στοιχεία λογαριασμών αποταμιεύσεων του προσφεύγοντα σε τράπεζες του εξωτερικού. Συγκεκριμένα, δια του ως άνω εγγράφου η αρμόδια φορολογική αρχή ενημερώθηκε ότι ο προσφεύγων διατηρούσε κατά τα ελεγχόμενα έτη 2007 και 2008 τον με αριθμό ..... καταθετικό λογαριασμό σε βουλγαρική τράπεζα. Από τον εν λόγω λογαριασμό προέκυψαν τόκοι καταθέσεων για τη χρήση 2007 ύψους 8.163,00€ και για τη χρήση 2008 ύψους 1.202,00€.

**Επειδή**, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου επί εισοδήματος από κινητές αξίες, για καταβληθέντες τόκους καταθέσεων σε τράπεζα της αλλοδαπής για τα έτη 2007 και 2008, ως όφειλε σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 12 του Ν 2238/1994 ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση οικονομικά έτη καθώς κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σχετικό εισόδημα που προέκυψε από τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης δεν δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 και 2009 γεγονός που καθιστά τις εν λόγω δηλώσεις ανακριβείς.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσφεύγων είχε υποχρέωση υποβολής δηλώσεων απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου επί εισοδήματος από κινητές αξίες για καταβληθέντες τόκους καταθέσεων σε τράπεζα της αλλοδαπής. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις εν λόγω δηλώσεις και συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, έχει εφαρμογή η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 84 περί δεκαπενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 24-10-2018, ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπραττόμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις οικονομικών ετών 2008 και 2009.

**Επειδή**, για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών. Επιπλέον, από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS προκύπτει ότι για τα υπό κρίση οικονομικά έτη 2008 και 2009 ο προσφεύγων δεν είχε την ιδιότητα του επιτηδευματία.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ΔΟΥ ..... ενημερώθηκε για πρώτη φορά σχετικά με το εισόδημα από τόκους αποταμιεύσεων αλλοδαπής που όφειλε να δηλώσει ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με το με αριθμό πρωτ...../11-05-2012 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (ΚΕ.Π.Υ.Ο), μέσω του οποίου της διαβιβάστηκε, εκτός από τα στοιχεία των τόκων αποταμιεύσεων αλλοδαπής, και το με αριθμό πρωτ.ΔΟΣ Γ ..... ΕΞ 2012/23-04-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, δη εντός της προβλεπόμενης από την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και όφειλε να αξιοποιηθεί μέχρι 31-12-2013 (για το οικονομικό έτος 2008) και μέχρι 31-12-2014 (για το οικονομικό έτος 2009) .

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου (άρθρου 4 Ν 2523/1997) για υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2008 και 2009 το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε παραγραφεί.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) για τα οικονομικά έτη 2008 (χρήση 2007) και 2009 (χρήση 2008) γίνεται αποδεκτός, και παρέλκει ως προς αυτά η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντα, ενώ απορρίπτεται ως προς την επιβολή φόρου στους τόκους από καταθέσεις για τα ίδια οικονομικά έτη.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή**, στο άρθρο 1 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι “ Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.”

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 “ 1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.”

**Επειδή**, στο άρθρο 12 του Ν 2238/1994, ως ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, οριζόταν ότι “1. Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από:

α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειευτήριο, που είναι στην Ελλάδα.

.....

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου θεωρούνται τόκοι καταθέσεων και τα εισοδήματα που προκύπτουν από πράξεις, όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 15 του Ν. 3632/1928 (ΦΕΚ 137 Α'), που προστέθηκαν με το [άρθρο 74 του Ν. 1969/1991](#) (ΦΕΚ 167 Α') και όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 2651/1998 (ΦΕΚ 248 Α'), τα οποία λαμβάνουν οι δικαιούχοι φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται και στους τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και δύνανται να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδος.

2. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.

.....

Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υποχρεών του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υποχρεών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 101.

3. Ο κατά τα ανωτέρω παρακρατούμενος φόρος αποτελεί έσοδο του οικονομικού έτους επί του οποίου υπολογίστηκαν οι τόκοι, βεβαιώνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Δεκεμβρίου του έτους αυτού και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο, με την υποβολή δήλωσης, από τον οφειλέτη των τόκων ή από εκείνον που εξαργύρωσε τα τοκομερίδια, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας αυτός έχει την έδρα του κεντρικού, μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι.

.....

4. Η δήλωση περιέχει τα στοιχεία του υπόχρεου απόδοσης του φόρου, το συνολικό ποσό των τόκων, το μήνα υπολογισμού των τόκων των καταθέσεων ή της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδίδεται στο Δημόσιο.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 65, 66, 68, 70, 74, 75, 84, 85, 86, 87 και 88, καθώς και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 93, εφαρμόζονται αναλόγως, για τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων, ελέγχου αυτών και βεβαίωσης του φόρου που επιβάλλεται με αυτό το άρθρο."

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1145/2011 "1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994](#) (Κ.Φ.Ε.), που προστέθηκαν με την [παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 3522/2006](#), επιβάλλεται φόρος εισοδήματος 10% και στους τόκους καταθέσεων στην αλλοδαπή ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και δύνανται να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδος.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.](#) ορίζεται, ότι με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υποχρεών του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υποχρεών της περ. γ' της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 101.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.](#), που προστέθηκαν με την [παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν. 3522/2006](#) ορίζεται, ότι τα πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν ή είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και έχουν καταστεί «φορείς πληρωμής» με βάση την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 3312/2005 υποχρεούνται για τα εισοδήματα που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 12 και εισπράττονται για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδος να προβαίνουν σε παρακράτηση του φόρου κατά την καταβολή των τόκων ή στην πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου. Ο φόρος υπολογίζεται επί του συνόλου των τόκων που εισπράττουν τα πιστωτικά ιδρύματα για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδας είτε το προϊόν της είσπραξης εισάγεται στην Ελλάδα είτε επανεπενδύεται ή παραμένει στο εξωτερικό. Για



την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 60 του Κ.Φ.Ε.](#)

4. Με την αριθ. 1000193/11783/B0012/ [ΠΟΛ. 1180/31.12.2008](#) ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 3697/2008 έγινε δεκτό, ότι αν φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας αποκτά τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή και το προϊόν της είσπραξης παραμένει στο εξωτερικό, ο δικαιούχος των τόκων πρέπει να αποδίδει τον οφειλόμενο φόρο 10% εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται μέσα στον επόμενο από την καταβολή ή την πίστωση των τόκων μήνα, προσκομίζοντας και το πρωτότυπο αποδεικτικό της αλλοδαπής τράπεζας, από το οποίο θα προκύπτει το ποσό των τόκων που καταβλήθηκε σε αυτόν ή με το οποίο πιστώθηκε ο λογαριασμός του στην αλλοδαπή, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί και ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης”

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν 2238/1994 ως ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, “1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α΄ και β΄.”

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου αλλά και από τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά τα υπό κρίση οικονομικά έτη ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και είχε όλες τις υποχρεώσεις όπως αυτές απορρέουν από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 12 του Ν 2238/1994.

**Επειδή**, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που συγκοινοποιήθηκε με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, περιέχει πληροφορίες διαπιστώσεις και πορίσματα διατυπωμένα με τρόπο σαφή με αποτέλεσμα να καλύπτεται πλήρως η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς και μη αιτιολογημένες απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../23-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα:

1)Την ακύρωση των υπ'αριθμ..... και ...../2018 πράξεων επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 Ν 2523/1997) οικονομικών ετών 2008 και 2009 αντιστοίχως του προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... λόγω παραγραφής και

2)Την επικύρωση των υπ'αριθμ..... και ...../2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις οικονομικών ετών 2008 και 2009 αντιστοίχως του προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Οικονομικό έτος 2008**

|                                                                                                                                 | <b><u>Βάσει Ελέγχου</u></b> | <b><u>Βάσει Απόφασης</u></b> | <b><u>Διαφορά</u></b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|-----------------------|
| Υπ'αριθμ...../2018<br>Οριστική Πράξη<br>διορθωτικού<br>προσδιορισμού<br>παρακρατούμενου<br>φόρου στους τόκους<br>από καταθέσεις | 1.570,07€                   | 1.570,07€                    | 0,00€                 |
| Υπ'αριθμ...../2018<br>πράξη επιβολής<br>προστίμου<br>εισοδήματος (άρθρο<br>4 Ν 2523/1997)                                       | 300,00€                     | 0,00€                        | -300,00€              |

#### **Οικονομικό έτος 2009**

|                                                                                                                                 | <b><u>Βάσει Ελέγχου</u></b> | <b><u>Βάσει Απόφασης</u></b> | <b><u>Διαφορά</u></b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------|-----------------------|
| Υπ'αριθμ...../2018<br>Οριστική Πράξη<br>διορθωτικού<br>προσδιορισμού<br>παρακρατούμενου<br>φόρου στους τόκους<br>από καταθέσεις | 264,44€                     | 264,44€                      | 0,00€                 |

|                                                                                            |         |       |          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------|----------|
| Υπ' αριθμ...../2018<br>πράξη επιβολής<br>προστίμου<br>εισοδήματος (άρθρο<br>4 Ν 2523/1997) | 300,00€ | 0,00€ | -300,00€ |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------|----------|

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της