



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 28/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1801

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Εκάλης, οδός, κατά της με αριθμό/2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.740,84 €, πλέον 5.384,91 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης)

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι ο έλεγχος αξιολογώντας την κίνηση του με αριθμόλογαριασμού της στην Τράπεζα BERENBERG, από 23.02.2012 έως 15.09.2012, διαπιστώνει ότι μετά τις πιστώσεις ποσού 11.408,39€ με περιγραφή συναλλαγής «.....», ημερομηνία συναλλαγής 13.6.2012 και ημερομηνία αξίας 31.5.2012 που αφορά διανομή μερίσματος από την εταιρεία που πιστώνεται στο λογαριασμόμε επωνυμία της τράπεζα BERENBERG και ποσού 46.000 € με περιγραφή συναλλαγής «Coupons», ημερομηνία συναλλαγής 4.7.2012 και ημερομηνία αξίας 2.7.2012 που αντιστοιχεί στην καταβολή τόκων από ομόλογο, ακολουθεί μεταφορά ποσού 490.000€ στον ατομικό λογαριασμό Νοτου ελεγχόμενου στην ίδια τράπεζα. Γεγονός που σύμφωνα με τον έλεγχο τεκμηριώνει την πίστωση των τόκων σε ατομικό λογαριασμό του δικαιούχου κατοίκου Ελλάδος και ως εκ τούτου υπόκειται σε φορολογία των εισοδημάτων από κινητές αξίες αλλοδαπής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Παράνομη η προσβαλλομένη λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των άρθρων 12 και 54 ν.2238/1994

2.Παράνομος ο εν λόγω καταλογισμός λόγω παραβίασης της αρχής της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου

3.Παράνομη η υπαγωγή σε φόρο κατά τα άλλα ζημιογόνου εταιρείας

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας τα με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΙ 2019 ΕΜΠ/24-4-2019 ΚΑΙ Δ.Ε.Δ.ΕΙ 2019 ΕΜΠ/13-5-2019 υπομνήματα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται 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 ταμιευτήριο, που είναι στην Ελλάδα.

β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

γ) ...

δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του ν.δ.3746/1957 (ΦΕΚ 173 Α').

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.⁽²⁾ 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.⁽⁵⁾ Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (zero coupon) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοσή τους. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υποχρέων του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υποχρέων 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 δέκα πέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι.

Ειδικώς:

α) Ο φόρος που αναλογεί στα ομόλογα χωρίς κουπόνια αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάθεσή τους στους ενδιαφερόμενους.

β) Τα πιστωτικά ιδρύματα, που υπολογίζουν τους τόκους εφάπαξ κατ' έτος, υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης και στην απόδοση του αντίστοιχου φόρου μέσα σε προθεσμία δέκα πέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι. Η οριστική δήλωση υποβάλλεται μέσα σε πέντε (5) μήνες από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι μαζί με την τυχόν θετική διαφορά φόρου. Στην περίπτωση αρνητικής διαφοράς ο φόρος επιστρέφεται στο πιστωτικό ίδρυμα ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

γ) Τα πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν ή είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και έχουν καταστεί «φορείς πληρωμής» με βάση την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ 35 Α') υποχρεούνται για τα εισοδήματα που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 και εισπράττονται από αυτά για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδος 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 παραγράφου 2 του άρθρου 60.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «3. Στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1145/2011 με θέμα «Απόδοση του φόρου 10% από φυσικό πρόσωπο για τους τόκους που αποκτά από καταθέσεις στην αλλοδαπή» αναφέρεται ότι:

«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 παρ. 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/Β0012/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 την από 27/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι: «Ο έλεγχος αξιολογώντας την κίνηση του υπ'αρ.τηςστην Τράπεζα BERENBERG, από 23.02.2012 έως 15.09.2012, διαπιστώνει ότι μετά τις πιστώσεις ποσού 11.408,39€ με περιγραφή συναλλαγής «.....», ημερομηνία συναλλαγής 13.6.2012 και ημερομηνία αξίας 31.5.2012 που αφορά διανομή μερίσματος από την εταιρείαπου πιστώνεται στο λογαριασμόμε επωνυμία της τράπεζα BERENBERG και ποσού 46.000 € με περιγραφή συναλλαγής «Coupons», ημερομηνία συναλλαγής 4.7.2012 και ημερομηνία αξίας 2.7.2012 που αντιστοιχεί στην καταβολή τόκων από ομόλογο, ακολουθεί μεταφορά ποσού 490.000€ στον ατομικό λογαριασμό Νοτου ελεγχόμενου στην ίδια τράπεζα.

Το γεγονός αυτό τεκμηριώνει την πίστωση των τόκων σε ατομικό λογαριασμό του δικαιούχου κατοίκου Ελλάδος και ως εκ τούτου υπόκειται σε φορολογία των εισοδημάτων από κινητές αξίες αλλοδαπής.».

Επειδή η ως άνω κρίση της φορολογικής αρχής είναι αναπαισιολόγητη, καθώς το μέρισμα και οι τόκοι που προέκυψαν στην αλλοδαπή έχουν δικαιούχο την αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τον Παναμά χωρίς Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα στην Ελλάδα όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης.

Επειδή η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 28-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμό/2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.