



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

Καλλιθέα 03 / 03 / 2015

Αριθμός Απόφασης 862

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. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από **05/12/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, νόμιμα εκπροσωπούμενης από την εκκαθαρίστρια, με ΑΦΜ: και εδρεύει στο επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./**31-10-2014** Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατουμένων φόρων επί τόκων, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./**31-10-2014** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατουμένων φόρων επί τόκων, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 02/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **05/12/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, νόμιμα εκπροσωπούμενης από την εκκαθαρίστρια, με ΑΦΜ: και εδρεύει στο επί της οδού, **η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμε-

νων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**31-10-2014** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατουμένων Φόρων επί τόκων της προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/11 - 31/12/11, επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος τόκων ποσού 1.853.402,76 €, πλέον προσαύξησης λόγω μη δήλωσης ποσού 2.224.083,31 €, ήτοι συνολικά ποσού **4.077.486,07 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 21/11/2014 [Α.Τ.Β.:, Α.Χ.Κ].

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/1994 στην προσφεύγουσα εταιρεία, εξαιτίας του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης φορολογικού πιστοποιητικού του ορκωτού ελεγκτή, από τον υπάλληλο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο οποίος συνέταξε την από 30/10/2014 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατουμένων φόρων επί εισοδημάτων από τόκους, από την οποία προκύπτει ότι:

Από τον έλεγχο που έγινε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού στην σελίδα 1507 της ελεγχόμενης, υφίσταται κατά την 31/12/2011 πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.489.002,09 € στον λογαριασμό 54.09.03.00 «Φόροι Τόκων».

Το παραπάνω ποσό αφορά παρακρατούμενο φόρο επί τόκων καταβλητέων τους μήνες Φεβρουάριο (ποσό φόρου 636.735,92 €), Μάρτιο (ποσό φόρου 90.750,22 €), και Αύγουστο του 2011 (ποσό φόρου 761.515,95 €), αντίστοιχα. Οι συγκεκριμένοι τόκοι δεν καταβλήθηκαν στους δικαιούχους και κεφαλαιοποιήθηκαν, ενώ οι συναφείς παρακρατούμενοι φόροι πιστώθηκαν στον λογαριασμό 54.09.03.00 και δεν υποβλήθηκαν οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης φόρου, κατά συνέπεια, δεν αποδοθήκαν στο δημόσιο από την ελεγχόμενη ως όφειλε.

Από τον περαιτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά την εν λόγω χρήση λογιστικοποιήθηκαν επιπλέον τόκοι συνολικού ύψους 3.644.006,64 € με πίστωση των λογαριασμών 55.60 και 56.01. Όμως για τα συγκεκριμένα ποσά δεν έχει γίνει η προβλεπόμενη παρακράτηση φόρου 10%, δηλαδή το συνολικό ποσό των 364.400,66 €, η οποία και δεν έχει καταχωρηθεί στον λογαριασμό 54.09.03.00, και κατά συνέπεια ούτε δηλώθηκε ούτε και αποδόθηκε το εν λόγω ποσό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα ανωτέρω ποσά αφορούν παρακρατούμενο φόρο επί τόκων καταβλητέων κατά τους μήνες Φεβρουάριο (ποσό φόρου 170.234,02€), Αύγουστο (ποσό φόρου 176.473,22€) και Νοέμβριο (ποσό φόρου 17.693,43€), του 2011 αντίστοιχα. Οι συγκεκριμένοι τόκοι πιστώθηκαν αλλά δεν καταβλήθηκαν στους δικαιούχους, κατά συνέπεια, κεφαλαιοποιήθηκαν.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι υποχρεώσεις της ελεγχόμενης όσον αφορά τον φόρο τόκων έχουν ως κάτωθι, λαμβάνοντας υπόψη ότι η μη δήλωση παρακρατουμένων φόρων επιφέρει προσαύξηση 3,5% ανά μήνα, με μέγιστο το 120%, από το μήνα που έπρεπε να υποβληθεί η δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος. Οι προσαυξήσεις έχουν υπολογιστεί έως και την 16/10/2014.

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/11-31/12/11								
	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΗΛΩΣΕΩΝ		ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΜΗ ΝΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΡΟΣ/ΣΗΣ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ
ΔΗΛΩΣΕΙΣ	ΤΟΚΟΙ	ΦΟΡΟΣ	ΤΟΚΟΙ	ΦΟΡΟΣ	ΦΟΡΟΥ			ΦΟΡΟΥ
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	8.069.699,35	806.969,94	0,00	0,00	806.969,94	44	120%	968.363,93
ΜΑΡΤΙΟΣ	907.502,20	90.750,22	0,00	0,00	90.750,22	43	120%	108.900,26
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	9.379.891,68	937.989,17	0,00	0,00	937.989,17	38	120%	1.125.587,00
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	176.934,31	17.693,43	0,00	0,00	17.693,43	35	120%	21.232,12
ΣΥΝΟΛΟ	18.534.027,54	1.853.402,76	0,00	0,00	1.853.402,76			2.224.083,31
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ					1.853.402,76			2.224.083,31

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ♦ Ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106ια του πτωχευτικού κώδικα, στα καθήκοντα του ειδικού εκκαθαριστή δεν περιλαμβάνεται η γνώση και διερεύνηση στοιχείων που αφορούν προηγούμενα έτη υπό άλλο νομικό και πραγματικό καθεστώς λειτουργίας της επιχείρησης.
- ♦ Ότι ουδέποτε κατέβαλε τόκους προς τους δικαιούχους και δεν είχε υποχρέωση υποβολής δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 § 6 περίπτωση δ' του Ν.2238/94.

Επειδή με την υπ' αριθμ./2012 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία συζητήθηκε στις 06/12/12, η προσφεύγουσα επιχείρηση τέθηκε **υπό καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **106α του Ν. 3588/2007**, όπως προστέθηκε με το αρθρο 12 του Ν. 4013/2011 και εκκαθαρίστρια ορίστηκε η εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη αφορά περίοδο πριν από την θέση της επιχείρησης σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισης και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106α του πτωχευτικού κώδικα (Ν. 3588/2007), στα καθήκοντα του ειδικού εκκαθαριστή δεν περιλαμβάνεται η γνώση και διερεύνηση στοιχείων που αφορούν προηγούμενα έτη υπό άλλο νομικό και πραγματικό καθεστώς λειτουργίας της επιχείρησης, πλην όμως με τον ισχυρισμό αυτό η προσφεύγουσα δεν στρέφεται κατά του κύρους και της νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης, ούτε με αυτόν αμφισβητεί τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, αλλά άπτεται μόνο των καθηκόντων των ειδικών εκκαθαριστών και συνεπώς ο σχετικός λόγος της παρούσας πρέπει να **απορριφθεί**.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **12 §§ 1, 2 του Ν. 2238/1994** [ΦΕΚ Α'151/16-09-1994] προβλέπεται 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: ... 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. 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 εμποτικών 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 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. ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **54 § 6 περ. δ' και ε' του Ν. 2238/1994** [ΦΕΚ Α'151/16-09-94] προβλέπεται ότι «**Η παρακράτηση φόρου ενεργείται: 6δ) Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ή της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο. 6ε) Για τόκους, από την καταβολή τους ή την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη σε πίστωση του δανειστή. Εξαιρετικά, αν ο οφειλέτης τόκων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος του εισοδήματος των τόκων έχει υποχρέωση να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος είκοσι τοις εκατό (20%) στην αρμόδια για τη φορολογία του δημόσια οικονομική υπηρεσία, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα, από αυτόν μέσα στον οποίο έγινε η καταβολή των τόκων.**».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την περίπτωση **δ'** της **6^{ης}** παραγράφου του **άρθρου 54 του Ν.2238/94**, σύμφωνα με την οποία «**Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ή της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο**», και όπως υποστηρίζει η μη γενόμενη καταβολή των οφειλόμενων τόκων αίρει την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης των σχετικών φόρων.

Επειδή η προσφεύγουσα διενήργησε εγγραφές παρακράτησης φόρου επί τόκων στα βιβλία της, πιστώνοντας τον λογαριασμό 54.09.03.00 κατά τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο, Αύγουστο και Νοέμβριο του έτους 2011, οι οποίες μάλιστα δεν έχουν αντιλογιστεί, ουσιαστικά αποδέχεται την υποχρέωσή της

για απόδοση των φόρων τόκων στο δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 6 περίπτωση ε' του Ν. 2238/1994.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] ορίζεται ότι: «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα στοιχεία που επικαλείται με την παρούσα, από τα οποία να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της, ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής **απορρίπτεται** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 §§ 1 και 2 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97], προκύπτει ότι αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου υποβάλει ανακριβή δήλωση προκειμένου για παρακρατούμενους φόρους, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό σε τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης και σύμφωνα με το **άρθρο 2 του ίδιου νόμου**, τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./05-12-2012 ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό της και την επικύρωση της υπ' αριθμ./31-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατουμένων Φόρων επί τόκων της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/11 - 31/12/11

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά Φόρου τόκων , ως η υπ' αριθμ./30-10-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατουμένων φόρων επί τόκων	1.853.402,76 €
Προσαυξήσεις διαφοράς Φόρου τόκων , ως η υπ' αριθμ./30-10-14 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατουμένων φόρων επί τόκων	2.224.083,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.077.486,07 €

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).