



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 30/03/2021

Αριθμός Απόφασης: 1124

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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. Διαφορών.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03/07/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου κατά της **υπ'αριθμ./30-04-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

6. Την **υπ'αριθμ./30-04-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..**

8. Το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ ΕΙ2020/29-07-2020 Υπόμνημα του προσφεύγοντος ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
9. Το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ ΕΙ2020/18-11-2020 Υπόμνημα του προσφεύγοντος ενώπιον της Υπηρεσίας μας .
10. Η με αριθμ. /23-11-2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας για έκδοση Απόφασης.
11. Η με αριθμ. /23-11-2020 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η οποία διαβιβάσθηκε στην ελεγκτική αρχή με το με αριθμ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2020ΕΜΠ/25-11-2020 έγγραφο.
12. Το με αριθμ.πρωτ. /03-12-2020 (αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ ΕΙ2020ΕΜΠ/09-12-2020) έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 03/12/2020 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου της ελεγκτικής αρχής κατόπιν της ανωτέρω αναπομπής.
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **03/07/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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:

Με την υπ'αριθμ. /30-04-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 479.881,89 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 506.179,42 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 33.158,56 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **1.019.219,87 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου της από 29/04/2020 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ. /29-11-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης των παρακάτω τραπεζικών πιστώσεων στο αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό με αριθμ. :

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΑ
4	4/5/2012	.....	.....	629,37
9	24/10/2012	.....	.....	250.000,00
10	9/11/2012	.....	.....	403.550,00
11	12/11/2012	.....	.....	99.800,00

12	12/11/2012	.....	.....	148.700,00
13	12/11/2012	.....	.....	175.000,00
				1.077.679,37

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξης προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι **στην υπό κρίση περίπτωση, ουδόλως θεμελιώνεται νομίμως η έννοια του «συμπληρωματικού» στοιχείου, που θα επέτρεπε τον νόμιμο επανέλεγχο της επίμαχης χρήσεως 2012, για τους ακόλουθους λόγους:** Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1194/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., δεν συνιστά «*συμπληρωματικό*» στοιχείο εκείνο, το οποίο προσκομίζει ο ίδιος ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του. Εν προκειμένω, δε, την ύπαρξη του υπ' αριθμ. λογαριασμού στην Τράπεζα, τηρουμένου επ' ονόματι «.....», και τη σύνδεσή του με το πρόσωπό του υπέδειξε ο ίδιος στη Φορολογική Αρχή . Οι τηρούμενοι στην Τράπεζα ατομικοί λογαριασμοί του είχαν επανειλημμένως τροφοδοτήσει ή τροφοδοτηθεί από τον επίμαχο, υπ' αριθμ., λογαριασμό στην ίδια αυτή Τράπεζα, τηρούμενο επ' ονόματι «*FIRST PRIME ADVISORS CORP*». Επομένως, αφ' ης στιγμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1194/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι ως άνω ατομικοί λογαριασμοί μου στην αλλοδαπή δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «*συμπληρωματικό*» στοιχείο, διότι τροφοδότησαν τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής, ούτε ο άμεσα συνδεδεμένος με αυτούς επίμαχος λογαριασμός της αλλοδαπής επ' ονόματι «*FIRST PRIME ADVISORS CORP*», τηρούμενος, μάλιστα, στην ίδια Τράπεζα, δύναται να αποτελέσει «*συμπληρωματικό*» στοιχείο. Δεδομένων των προαναλυθέντων, όλως εσφαλμένως και παρανόμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατά παράβαση των περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου διατάξεων.

Κατόπιν της υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων υπέβαλε τα με **αριθμ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020/29-07-2020 και με αριθμ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020/18-11-2020 υπομνήματα** ενώπιον της Υπηρεσίας μας προβάλλοντας επίσης τον ισχυρισμό της παραγραφής καθώς ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή είχε στην διάθεσή της τα στοιχεία του αλλοδαπού λογαριασμού κατά τον έλεγχο των χρήσεων 2013-2015 και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκόμισε απόσπασμα κίνησης του υπ' αριθμ. λογαριασμού στην Τράπεζα, τηρουμένου επ' ονόματι «*FIRST PRIME ADVISORS CORP* καθώς και την από 16/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα φορολογικά έτη 2013-2015.

Η Υπηρεσία μας κατόπιν προσκόμισης των ανωτέρω στοιχείων ανέπεμψε την υπόθεση με την έκδοση της με αριθμ./23-11-2020 Πράξης Αναπομπής και επίσης λόγω προσκόμισης των εν λόγω στοιχείων κατά τον τελευταίο μήνα της προθεσμίας για έκδοση Απόφασης, εξέδωσε και την με αριθμ./23-11-2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας περί παράτασης προθεσμίας για έκδοση απόφασης.

Η ελεγκτική αρχή κατόπιν αναπομπής της Υπόθεσης διενήργησε συμπληρωματικές επαληθεύσεις και απέστειλε την από 03/12/2020 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου με το με αριθμ.πρωτ./03-12-2020 (αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/09-12-2020) διαβιβαστικό έγγραφο.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 4 περ. β του ν. 2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) :

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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:

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994**, (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) όπως ίσχυε:

«2. 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) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου

εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1194/2017 ορίζεται:

«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.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

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).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού

λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα)....».

Επειδή επίσης στην **Απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1192/2017 με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014»** ορίζεται :

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.».

Επειδή στο άρθρο 25 παρ.5 , στο άρθρο 36 παρ.3α και 3β και στο άρθρο 66 παρ. 1 και 3 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 25

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Άρθρο 36 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019)

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή

περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

Άρθρο 66

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή στην περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται:

«οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο οικονομικό έτος 2012, καθώς δεν τίθεται θέμα συμπληρωματικών στοιχείων από τον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής διότι τα εν λόγω στοιχεία τα είχε στην διάθεσή της η ελεγκτική αρχή από τον έλεγχο χρήσεων που έπονται της χρήσης 2012.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και από την συμπληρωματική έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι πρόκειται για επανέλεγχο βάσει συμπληρωματικών στοιχείων για τον οποίον σε κάθε περίπτωση λόγω ύψους αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης και σχετικής φορολογικής υποχρέωσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 όπως αυτές έχουν τροποποιηθεί με τον ν.4646/2019 περί φοροδιαφυγής.

Ως προς το ιστορικό του επανελέγχου και τις ενέργειες τις ελεγκτικής αρχής στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι σε εκτέλεση της με αριθμό ΑΒΜ/2016 Παραγγελίας του κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος είχε εκδοθεί η υπ'αριθμ./13-02-2018 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (τελευταία τροποποίηση) για τον προσφεύγοντα που αφορούσε τα οικονομικά έτη 2009 έως και 2013 προκειμένου να διερευνηθεί εάν προκύπτει αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας βάσει τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Παράλληλα είχε εκδοθεί και η με αριθμ./29-12-2016 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και για την σύζυγο του προσφεύγοντοςγια τα οικονομικά έτη 2003-2013. Ο έλεγχος βάσει των ανωτέρω εντολών ολοκληρώθηκε με την σύνταξη της από 18/07/2018 κοινής έκθεσης ελέγχου διατηρώντας την επιφύλαξη (σελίδα 26 της σχετικής έκθεσης) «ως προς τα στοιχεία που ενδεχομένως προκύπτουν από τους λογαριασμούς και τα λοιπά επενδυτικά/χρηματοοικονομικά προϊόντα του ελεγχόμενου/υπόχρεου και της συζύγου του σε πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού και τα οποία περιέλθουν σε γνώση της Υπηρεσίας μας μετά την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου». Ειδικότερα κατά την διάρκεια και πριν την ολοκλήρωση του ως άνω (αρχικού) ελέγχου συντάχθηκε το υπ'αριθμ.ΕΜΠ...../14-03-2018 έγγραφο της ελεγκτικής αρχής προς την Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων για την παροχή δεδομένων αλλοδαπών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Με το υπ'αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ..... ΕΞ2018ΕΜΠ23-08-2018 έγγραφο της ΔΟΣ διαβιβάσθηκε ηλεκτρονικό αρχείο στο οποίο περιλαμβάνει μεταξύ άλλων την αναλυτική κίνηση των υπ'αριθμ..... και τραπεζικών λογαριασμών στην για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012-31/12/2012. Κατόπιν των εν λόγω διαβιβασθέντων στοιχείων εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ...../27-12-2018 και/27-12-2018

εντολές ελέγχου για διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (1^{ος} επανέλεγχος) του οικονομικού έτους 2013 στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 και του άρθρου 68 παρ.2γ του ν.2238/1994.

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος επανελέγχου και σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος καθώς και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά καθώς και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών στο πλαίσιο και του αρχικού ελέγχου των μεταγενέστερων χρήσεων διαπιστώθηκε η ύπαρξη ετέρου μη τελούντος σε γνώση της φορολογικής αρχής τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή (...../FIRST PRIME ADVISORS/.....), ο οποίος όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν είχε τροφοδοτήσει τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής κατά το υπό κρίση διάστημα (χρήσεις μέχρι 2012) και σε κάθε περίπτωση δεν είχε προσκομισθεί στον αρχικό έλεγχο από τον προσφεύγοντα και επίσης δεν εμπεριείχονταν στα ηλεκτρονικά αρχεία που είχαν αποσταλεί από την ΔΟΣ με το προαναφερθέν έγγραφο. Για την διερεύνηση του εν λόγω λογαριασμού η ελεγκτική αρχή και έχοντας προηγουμένως εξαντλήσει κάθε δυνατή προσπάθεια στα πλαίσια του πρώτου επανελέγχου για την άντληση πληροφορίας για τον εν λόγω λογαριασμό από τον προσφεύγοντα με το με αριθμ./20-06-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην υποβολή της αναλυτικής κίνησης του εν λόγω λογαριασμού, απέστειλε το με αριθμ.πρωτ./12-07-2019 αίτημα στην ΔΟΣ. Ο ανωτέρω 1^{ος} επανέλεγχος ολοκληρώθηκε εν μέρει με τα ως και την χρονική εκείνη στιγμή γνωστά δεδομένα των αλλοδαπών λογαριασμών ήτοι με την σύνταξη της από **30/07/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διατηρώντας εκ νέου την ρητή επιφύλαξη «ως προς τα στοιχεία που ενδεχομένως προκύψουν από την αλληλογραφία της Υπηρεσίας μας με την Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.)/Τμήμα Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας και ειδικότερα σχετικά με την λήψη από τις φορολογικές αρχές της Ελβετικής Συνομοσπονδίας της αναλυτικής κίνησης του υπ'αριθμ. λογαριασμού με την επωνυμία «FIRST PRIME ADVISORS» συμφερόντων του κου στην τράπεζα δεδομένου ότι η πληροφορία αυτή περιέλθει σε γνώση της Υπηρεσίας μας μετά την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου από τους ελεγκτές».

Σε συνέχεια των ανωτέρω και μετά την λήψη του με αριθμ.πρωτ.ΔΟΣΓ..... ΕΞ2019ΕΜΠ26-11-2019 (...../28-11-2019/ΚΕΦΟΜΕΠ) εγγράφου της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων με την επισυναπτόμενη-σε ηλεκτρονική μορφή-αναλυτική κίνηση του υπ'αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού στην με την επωνυμία «FIRST PRIME ADVISORS» για το χρονικό διάστημα 01/01/2012-31/12/2012 εκδόθηκε η με αριθμ./29-11-2019 εντολή ελέγχου για την διενέργεια του υπό κρίση 2^{ου} επανελέγχου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 προκειμένου να ελεγχθούν τα νεότερα συμπληρωματικά στοιχεία που αφορούν τον τραπεζικό λογαριασμό στην αλλοδαπή τα οποία όπως προκύπτει ανωτέρω δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η ελεγκτική αρχή κατά τον προγενέστερο χρόνο της πενταετούς παραγραφής αν και είχε δείξει την δέουσα επιμέλεια και είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του ότι η φορολογική αρχή είχε στην διάθεσή της την πληροφορία για τον υπό κρίση λογαριασμό υπέβαλε στην Υπηρεσία μας αποσπασματική κίνηση του για τις χρονικές περιόδους 01/09/2013-30/09/2013, 01/10/2013-31/10/2013 και 01/11/2013-30/11/2013 καθώς και την από 06/12/2019

έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που αφορούσε τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του για το χρονικό διάστημα 01/01/2013-31/12/2015 και συντάχθηκε δυνάμει βάσει των υπ' αριθμ...../27-12-2018 και/27-12-2018.

Η Υπηρεσία μας στα πλαίσια επανεξέτασης της υπόθεσης και προκειμένου να αξιολογηθούν τα συγκεκριμένα στοιχεία από την ελεγκτική αρχή και τότε αυτά τέθηκαν υπόψη στην ελεγκτική αρχή ανέπεμψε την υπόθεση και κατόπιν της αναπομπής συντάχθηκε η από 03/12/2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου στην οποία ως προς τα εν λόγω στοιχεία και το ιστορικό του δευτέρου επανελέγχου της χρήσης 2012 αναφέρονται τα εξής:

«1) Τα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία προσκομίζει ο προσφεύγων, ήτοι την αποσπασματική κίνηση του λογαριασμού «FIRST PRIME ADVISORS CORP» της για τις περιόδους 01/09-30/09/2013, 01/10-31/10/2013 και 01/11-30/11/2013, δεν αποτελούν επί της ουσίας νέα στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 και στο άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 καθότι αφορούν σε μεταγενέστερη χρήση, η οποία και δεν αποτελούσε ελεγχόμενη περίοδο βάσει της υπ' αριθ. /29-11-2019 εντολής (επαν)ελέγχου της Υπηρεσίας μας (σημειώνεται ότι τόσο η αρχική εντολή όσο και οι επόμενες εντολές επανελέγχου αναφέρονται στην περίοδο 01/01-31/12/2012 ως τελευταία ελεγχόμενη περίοδο).

2) Επίσης, η από 06/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (.....—) της Υπηρεσίας μας, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, αφορά στις περιόδους 01/01-31/12/2013, 01/0131/12/2014 και 01/01-31/12/2015 και συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθ. /27-12-2018 και /27-12-2018 αντίστοιχων εντολών ελέγχου, (σημειώνεται ότι ο έλεγχος είχε επεξεργαστεί εντός του έτους 2019, τα δεδομένα των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών του κου και της κας για τα έτη 2013 και 2014 βάσει του προγράμματος «Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (ΑΥΟ 4105/2015) και για το έτος 2015 μέσω της λειτουργίας της ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ) και είχε διαπιστώσει τη διασύνδεση του υπ' αριθ..... («FIRST PRIME ADVISORS CORP») λογαριασμού της ελβετικής τράπεζας «.....» με τον υπ' αριθ. ημεδαπό λογαριασμό του προσφεύγοντα).

3) Κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως και 31/12/2012 ή και προγενέστερα δεν υπήρχε διασύνδεση-τροφοδοσία του υπ' αριθ. λογαριασμού στην «.....» με την επωνυμία «FIRST PRIME ADVISORS CORP» με κανένα ημεδαπό λογαριασμό του προσφεύγοντα, γεγονός που καθιστούσε αδύνατη τη γνώση της Υπηρεσίας μας περί της ύπαρξης του ως άνω αλλοδαπού λογαριασμού κατά το χρόνο της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Σημειώνεται ότι η πρώτη φορά που ο προσφεύγων κάνει αναφορά στον ως άνω αλλοδαπό λογαριασμό και συσχετίζει αυτόν με την ατομική του περιουσία (εμφανίζεται ενώπιον του ελέγχου ως δικαιούχος του) είναι στα υπ' αριθ. πρωτ. /10-06-2019 και /13-06-2019 υπομνήματά του προς απάντηση του υπ' αριθ. πρωτ. /01-02-2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Υπηρεσίας μας κατά τη διενέργεια του 1ου επανελέγχου για την περίοδο 01/0131/12/2012 και στο υπ' αριθ. πρωτ. /06-09-2019 υπόμνημά του προς απάντηση του

υπ' αριθ. πρωτ./11-02-2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Υπηρεσίας μας κατά τη διενέργεια του ελέγχου για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2015.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι στοιχεία που συνδέουν τον εν λόγω αλλοδαπό λογαριασμό με τους ημεδαπούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, τόσο για την αρχικά κρινόμενη χρήση 2012 όσο και για τις μετέπειτα κριθείσες χρήσεις 2013-2015, σε καμία περίπτωση δεν τελούσαν εις γνώση του ελέγχου ενωρίτερα της 10-06-2019 και κατ' αρχήν αφορούσαν την χρήση 2012. Καθώς δε δεν υφίσταται νομική πρόβλεψη που να καθορίζει τη χρονική προτεραιότητα διενέργειας ελέγχων σε διαδοχικές χρήσεις με τρόπο ώστε να υποχρεούται ο έλεγχος να προβεί σε έλεγχο των χρήσεων 2013-2015 πριν τον έλεγχο της χρήσης 2012, ευλόγως ο έλεγχος έκανε χρήση των στοιχείων που διέθετε για τον προαναφερθέντα αλλοδαπό λογαριασμό για την ολοκλήρωση του ελέγχου της χρήσης 2012, σε συμφωνία και με τις παραδεδεδγμένες αρχές της ελεγκτικής σχετικά με την αυτοτέλεια και τη χρονική αλληλουχία των ελεγχόμενων χρήσεων (από την παλαιότερη στη νεώτερη). Ως εκ τούτου, στερείται λογικού και νομικού ερείσματος ο ισχυρισμός ότι στοιχεία που αφορούν περίοδο χρονικά μεταγενέστερη της κρινόμενης (χρήσεις 2013-2015 έναντι της χρήσης 2012) δύνανται να θεωρηθούν ήδη γνωστά στην Υπηρεσία, πολλώ δε μάλλον όταν οι εύλογες και προσήκουσες ενέργειες του ελέγχου για την απόκτηση των εν λόγω στοιχείων έχουν λάβει χώρα σε χρόνο που δεν είχε επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων, λόγω εφαρμογής των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 68 και του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/199 καθώς και της υπ' αριθ. 89/15-5-2018 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σε συνδυασμό με τα άρθρα 36 και 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013).

4) Η αναλυτική κίνηση του ως άνω κρινόμενου αλλοδαπού λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2012, αποτελεί το συμπληρωματικό-νέο στοιχείο που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η Υπηρεσία μας κατά τον προγενέστερο χρόνο της πενταετούς παραγραφής, αν και είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια και λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, γεγονός που έχει διατυπωθεί ρητά τόσο στην από 30/04/2020 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου (.....) οικονομικού έτους 2013 της Υπηρεσίας μας όσο και στην από 08/07/2020 έκθεση απόψεων (άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ.) επί της υπ' αριθ. πρωτ./03-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, απόσπασμα της οποίας (έκθεσης απόψεων)....».

Από όλα τα ανωτέρω σαφώς διαπιστώνεται ότι τα εν λόγω αποσπασματικά στοιχεία που προβάλλει ο προσφεύγων αφενός αφορούν την χρήση 2013 και από αυτά δεν προκύπτει ότι ο υπό κρίση λογαριασμός είχε τροφοδοτήσει ημεδαπό λογαριασμό της χρήσης 2012 αλλά την χρήση 2013, συσχέτιση την οποία ως αναφέρθηκε στην συμπληρωματική έκθεση ελέγχου είχε ήδη διαπιστώσει ο έλεγχος μέσω της επεξεργασίας των τραπεζικών στοιχείων που είχε στην διάθεσή του **εντός του έτους 2019**, ήτοι εντός του χρόνου που διενεργούνταν παράλληλα και ο πρώτος επανέλεγχος της χρήσης 2012, στα πλαίσια του οποίου ως αναφέρθηκε ανωτέρω και αναλύεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου η ελεγκτική αρχή προέβη σε όλες τις προβλεπόμενες ενέργειες τόσο απευθυνόμενη στον προσφεύγοντα όσο και απευθυνόμενη στις αλλοδαπές αρχές προκειμένου να έχει στην διάθεσή της επίσημα στοιχεία για την συνολική κίνηση του υπό κρίση λογαριασμού της χρήσης 2012 αλλά και μεταγενεστέρων από την αλλοδαπή τράπεζα.

Ως εκ τούτου κατόπιν λήψης των συγκεκριμένων συμπληρωματικών στοιχείων της αλλοδαπής τράπεζας από την ελεγκτική αρχή ορθώς εκδόθηκε η με αριθμ./29-11-2019 εντολή επανελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 περ.2γ , 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και σε κάθε περίπτωση ως αναφέρθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 περί φοροδιαφυγής.

Δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2020 ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, οι σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/04/2020 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και την από 3/12/2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **03/07/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ...../30-04-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά φόρου εισοδήματος	479.881,89
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	33.158,56
Πρόστιμο του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (άρθρο 58 και 53 του ν.4174/2013)	506.179,42
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.019.219,87

(ως η υπ'αριθμ./30-04-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.