



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 27/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της -, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως νόμιμης κληρονόμου του αποβιώσαντος στις 09-03-2021, ΑΦΜ, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, και β) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθρου 5 ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 01/12/2020 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της -, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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. /2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του, ΑΦΜ, κύριος φόρος ποσού 53.560,12 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 59.286,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **112.846,79 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ. /2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων άρθρου 5 ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του, ΑΦΜ, έκτακτη εισφορά ποσού **1.339,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3833/2010.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 01/12/2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Η εν λόγω έκθεση συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. /2019 προδικαστικής αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα 6^ο Τριμελές) και σε συνέχεια της σχετικής από 13/05/2020 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της ανωτέρω δικαστικής απόφασης.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ. /2019 απόφασή του το Δικαστήριο (στο πλαίσιο εξέτασης της σιωπηρής απόρριψης της με αριθμ. πρωτ. /29-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος κατά των υπ' αριθμ., και /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2011 και 2012 του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) υποχρέωνε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εντός μηνός από την επίδοσή της, τις Καταστάσεις των Κεφαλαίων (Statements of Assets) στην κατά την 31η.12.2005, 31η.12.2006, 31η.12.2007, 31η.12.2008, 31η.12.2009, και 31η.12.2010 μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 172 του Κ.Δ.Δ. ή στο άρθρο 36 παρ.2 περ. γ' του ν.4194/13 και το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να διενεργήσει επανέλεγχο κατά αναφερόμενα στο σκεπτικό και να προσκομίσει τη σχετική έκθεση επανελέγχου στο Δικαστήριο (Γραμματεία 6ου Τμήματος) εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την επίδοσή της. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, στα πλαίσια του επανελέγχου βάσει της δικαστικής απόφασης, περιήλθαν σε γνώση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το έτος 2020, με το υπ' αριθμ./2020 υπόμνημα, τα κάτωθι στοιχεία:

A) - «Αποτίμηση χαρτοφυλακίου» (Statement of Assets) για το χαρτοφυλάκιο με αρ..... (portfolio 1) κατά την 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009 και 31/12/2010, στα οποία αναφέρεται η αποτίμηση σε ευρώ όλων των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών τραπεζικών προϊόντων και επενδύσεων.

- «Αποτίμηση χαρτοφυλακίου» (Statement of Assets) για το χαρτοφυλάκιο με αρ. (portfolio 2) κατά την 31/12/2007, 31/12/2008 και 31/12/2009, στα οποία αναφέρεται η αποτίμηση σε ευρώ τραπεζικών προϊόντων και επενδύσεων.

- «Αποτίμηση χαρτοφυλακίου» (Statement of Assets) για το χαρτοφυλάκιο με αρ. (portfolio 3) κατά την 31/12/2009 και 31/12/2010, στα οποία αναφέρονται οι επενδύσεις του ελεγχόμενου σε ακίνητη περιουσία (real estate).

B) Οι αναλυτικές κινήσεις (account statement) όλων των υπολογαριασμών για την χρονική περίοδο 01/01/2006-31/12/2012 ως κάτωθι:

α/α	Αριθμός Υπολογαριασμού	Νόμισμα
1		CHF
2		EUR
3		USD
4		CHF
5		USD
6		EUR
7		CHF
8		USD
9		EUR
10		GBP
11		JPY
12		USD
13		USD
14		USD

15	.....	USD
16	.....	USD
17	.....	USD
18	.....	USD
19	.....	USD
20	.....	USD

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στις 05/03/2020 λογαριασμών της ελβετικής τράπεζας προέκυψαν για τη χρήση 2009 οι κάτωθι πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες δε σχετίζονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην Ελλάδα:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ
32	28/1/2009	..... ..... .....		2.473,80	..... .....
33	2/4/2009	..... ..... .....	74.197,05		..... .....
34	27/5/2009	..... ..... .....	7.216,60		..... .....
35	23/9/2009	..... ..... .....	104.799,60		..... .....
36	21/10/2009	..... ..... .....	2.682,93		..... .....
37	4/11/2009	..... ..... .....	52.410,11		..... .....
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ			241.306,29	2.473,80	243.780,09

Σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην από 13/05/2020 έκθεση ελέγχου σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα 6ο Τριμελές), ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- α) την αξία αποτίμησης του χαρτοφυλακίου στο τέλος κάθε έτους για τις χρήσεις 2005-2010,
- β) τα ποσά των ρευστοποιήσεων επενδυτικών προϊόντων πριν τον επαναπατρισμό στις 05/10/2010 του ποσού των 3.000.000,00 ευρώ,

γ) ότι τα ποσά που καταλογίστηκαν με τις υπ' αριθμ. και/2017 πράξεις (χρήσεις 2008 και 2010) δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, αλλά ρευστοποιήσεις επενδυτικών προϊόντων ή μετατροπή του σε άλλο νόμισμα και κατόπιν μεταφορά στο λογαριασμό

δ) τα ποσά των πρωτογενών κάθε έτους για τις χρήσεις 2006-2010 αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, η οποία δεν έχει φορολογηθεί, και

ε) το γεγονός ότι δε δύναται επακριβώς να οριστεί ποια χρήματα επαναπατρίστηκαν, προέβη σε αναλογικό υπολογισμό ως προς το υπόλοιπο της 31/12/2005 και τις πρωτογενείς καταθέσεις των ετών 2006-2010, προκειμένου να υπολογίσει το ποσό των πρωτογενών καταθέσεων κάθε έτους που αναλογούν στο επαναπατρισθέν κεφάλαιο και το ποσό που αφορά πρωτογενείς καταθέσεις / προσαύξηση περιουσίας που πρέπει να φορολογηθεί ανά έτος.

Με βάση τα παραπάνω, προέκυψε ότι, στην κρινόμενη χρήση 2009, ποσό **133.900,29 ευρώ**, ήτοι **243.780,09 (πρωτογενείς καταθέσεις χρήσης 2009) μείον 109.879,80 (ποσό χρημάτων που αναλογεί στο επαναπατρισθέν κεφάλαιο 3.000.000)**, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994. Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του ΑΦΜ, για το οικονομικό έτος 2010, διαμορφώθηκε στο ποσό των 280.805,84 ευρώ και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οι υπ' αριθμ. /2020 και /2020 προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, ως νόμιμη κληρονόμος του αποβιώσαντος στις 09-03-2021 ΑΦΜ, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή.
- Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός του ποσού, το οποίο φέρεται ότι δεν καλύπτεται από τον πραγματοποιηθέντα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 3842/2010 επαναπατρισμό κεφαλαίων.

Επειδή στο άρθρο 84 παρ. 1 και 4 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, ορίζεται:

«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 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: 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. 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 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν.3522/2006 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 σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 4 του ν. 3833/2010**:

«4. Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α).»

Επειδή στο **άρθρο 18 παρ. 3δ του ν. 3758/2009** ορίζεται:

«Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε, καθώς και του ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α`), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1194/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ** 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επικαλείται την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στο οικονομικό έτος 2010, καθώς δεν τίθεται θέμα συμπληρωματικών στοιχείων από τον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής, διότι κατά τον έλεγχο, που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, γνωστοποιήθηκε στη Φορολογική Αρχή, όπως και στην ίδια την αρχική έκθεση ελέγχου αναφέρεται, η ύπαρξη των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών της αλλοδαπής και, συνακόλουθα, διέθετε αυτή τη δυνατότητα να προβεί σε περαιτέρω έλεγχο αυτών κάνοντας χρήση των καταλλήλων διαδικασιών.

Επιπλέον ο επαναπατρισμός κεφαλαίων, που πραγματοποιήθηκε το έτος 2010 δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010, ήτοι και πάλι εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, υλοποιήθηκε μέσω εμβάσματος από τους ως άνω λογαριασμούς της αλλοδαπής σε τραπεζικό λογαριασμό της ημεδαπής και, ως εκ τούτου, κατέστη γνωστή και εξ αυτού του λόγου η ύπαρξη των προαναφερθέντων λογαριασμών στη Φορολογική Αρχή και διέθετε τούτη, ήδη από τότε, τη δυνατότητα περαιτέρω έρευνάς τους.

Επειδή, όπως έχει ήδη αναλυτικά αναφερθεί στις σελ. 9-12 της από 01/12/2020 σχετικής έκθεσης ελέγχου, καθώς με το με αριθμ./2020 απαντητικό υπόμνημα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου είχαν προβληθεί ακριβώς οι ίδιοι ισχυρισμοί, οι κινήσεις των λογαριασμών της περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής με το υπ' αριθμ./2020 υπόμνημα, κατ' εντολή της με αριθμ./2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα 6^ο Τριμελές), **δηλαδή εντός της δεκαετούς παραγραφής του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο για τη χρήση 2009**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 84 και 68 ν. 2238/94. Ειδικότερα, ο λογαριασμός από τον οποίο επαναπατρίστηκε το ποσό των 3.000.000 ευρώ την 05/10/2010, ήταν γνωστός από το 2010 (αποσπασματικά και ως προς τον επαναπατρισμό του ποσού, και όχι ως προς τις επιμέρους κινήσεις-πιστώσεις), ωστόσο οι Ελβετικές Αρχές δεν παρείχαν διοικητική συνδρομή σχετικά με τους τηρούμενους εκεί τραπεζικούς λογαριασμούς μέχρι και το ημερολογιακό έτος 2011. Για να συμβεί αυτό έπρεπε να υπάρχει τεκμηριωμένη και διαπιστωμένη φοροδιαφυγή για κάτοικο Ελλάδας που είχε λογαριασμό στην Ελβετία. Επιπλέον, για το , ΑΦΜ , δεν προέκυπτε ούτε ή ύπαρξη επαγγελματικής δραστηριότητας στην Ελβετία, ώστε να ζητηθούν σχετικά με τυχόν επαγγελματική του δραστηριότητα στοιχεία, και συνεπώς να έχει εφαρμογή η Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας-Ελβετίας. Συνεπώς, όπως προκύπτει από τα παραπάνω, 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. Ως εκ τούτου, κατόπιν λήψης των συγκεκριμένων συμπληρωματικών στοιχείων της αλλοδαπής τράπεζας από την ελεγκτική αρχή ορθώς εκδόθηκε η με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου και δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2020, ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 περ. 2γ, 84 παρ. 4 του ν.2238/1994, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό περί παράνομου και εσφαλμένου υπολογισμού του ποσού, το οποίο φέρεται ότι δεν καλύπτεται από τον πραγματοποιηθέντα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010 επαναπατρισμό κεφαλαίων, καθώς το ποσό του επαναπατρισμού, ύψους 3.000.000,00 ευρώ στις 05/10/2010, καλύπτει στο σύνολό του το ανωτέρω ποσό των φερομένων ως πρωτογενών πιστώσεων των χρήσεων 2006-2010, ύψους 908.197,61 ευρώ, και, ως εκ τούτου, δεν απομένει καμιά τυχόν αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, ωστόσο, στην από 13/05/2020 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2019 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα 6ο Τριμελές), εκτίθενται αναλυτικά ο λόγος που ο υπολογισμός της προσαύξησης περιουσίας της εν λόγω

χρήσης έγινε με αναλογικό τρόπο. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.3842/2010 περί κινήτρων για επαναπατρισμό κεφαλαίων, ο φορολογούμενος είχε το δικαίωμα να μεταφέρει ή να δηλώσει μέχρι τις 30/9/2011, κεφάλαια για τα οποία συνέτρεχε είτε υποχρέωση δήλωσής τους είτε υποχρέωση καταβολής φόρου σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, στην ημεδαπή και τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή, σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης στην Ελλάδα, διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον καταβάλει φόρο με συντελεστή 8% (οκτώ τοις εκατό) επί της αξίας των καταθέσεων που μεταφέρει, κατά το χρόνο της μεταφοράς, ή προκειμένου περί καταθέσεων που παραμένουν κατατεθειμένες στην αλλοδαπή, επί της αξίας των καταθέσεων κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Κατά την εφαρμογή των ανωτέρω, δεν υπήρχε υποχρέωση να δηλώσει ο φορολογούμενος τα κεφάλαια αυτά ποιες συγκεκριμένες καταθέσεις αφορούν, ημερομηνίες, προέλευση κατάθεσης κτλ, με συνέπεια, εν προκειμένω, το ποσό των 3.000.000 ευρώ να προέρχεται από το «καλάθι όλων των καταθέσεων και των διάφορων επενδυτικών προϊόντων κατά το χρόνο του επαναπατρισμού και να μην είναι δυνατόν επακριβώς να ορισθεί ποιά χρήματα/πρωτογενείς καταθέσεις επαναπατρίσθηκαν. Παρ' όλα αυτά η νομιμοποίηση που έγινε δεν αφορά όλο το ποσό των χρημάτων στο εξωτερικό, όπως εμφανώς προκύπτει, αφενός από τα υπόλοιπα 31/12 και αφετέρου από τις πρωτογενείς καταθέσεις που στο μεταξύ συντελέστηκαν τα έτη 2006-2010. Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση, στην προκειμένη περίπτωση, επειδή πρόκειται για διάφορα επενδυτικά προϊόντα/τίτλους που βάσει των αποτιμήσεων φέρουν συγκεκριμένο αριθμό ή όνομα για τα οποία προκύπτει επίσης ο χρόνος ρευστοποίησης ή ανανέωσής τους, διαπιστώθηκε ότι το μεγάλο μέρος της νομιμοποίησης προήλθε από χρήματα τα οποία υπήρχαν από το 2005. Ωστόσο για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προέβη σε αναλογικό υπολογισμό ως προς το υπόλοιπο της 31/12/2005 και τις πρωτογενείς καταθέσεις των ετών 2006-2010, προκειμένου να υπολογίσει το ποσό των πρωτογενών καταθέσεων κάθε έτους που αναλογούν στο επαναπατρισθέν κεφάλαιο και το ποσό που αφορά πρωτογενείς καταθέσεις / προσαύξηση περιουσίας που πρέπει να φορολογηθεί ανά έτος. Συνεπώς ο τρόπος προσδιορισμού των ποσών που ακολούθησε ο έλεγχος ήταν ευνοϊκότερος για τον ελεγχόμενο, δεδομένου ότι στο μη αναλογικό τρόπο σχεδόν όλο το επαναπατρισθέν ποσό προερχόταν από κεφάλαια που υπήρχαν στις 31/12/2005 και εν τέλει οι πρωτογενείς καταθέσεις του έτους 2009 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 133.900,29 ευρώ αντί του πραγματοποιηθέντος ποσού 243.780,09 ευρώ.

Επειδή, εξάλλου, το Διοικητικό Εφετείο - Τμήμα 6^ο Τριμελές, με τη με αριθμ./2021 απόφασή του, η οποία εκδόθηκε επί της με αριθμ. καταχώρισης/2018 προσφυγής του προσφεύγοντος και αφορούσε τις εκδοθείσες σε βάρος του καταλογιστικές πράξεις εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης για τα οικονομικά έτη 2009, 2011 και 2012, **αποδέχτηκε το πόρισμα της από 12/05/2020 συνταχθείσας έκθεσης επανελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** Συγκεκριμένα, με την ως άνω απόφαση το Δικαστήριο περιόρισε τη φορολογητέα προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος για τα οικονομικά έτη 2009, 2011 και 2012 στα ποσά στα οποία είχε καταλήξει ο έλεγχος εφαρμόζοντας τον αναλογικό υπολογισμό ως προς το υπόλοιπο της 31/12/2005 και τις πρωτογενείς καταθέσεις των ετών 2006-2010, προκειμένου να υπολογίσει το ποσό των πρωτογενών καταθέσεων κάθε έτους που αναλογούν στο επαναπατρισθέν κεφάλαιο και στο ποσό που αφορά

πρωτογενείς καταθέσεις/προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να φορολογηθεί. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομου και εσφαλμένου υπολογισμού του ποσού, το οποίο φέρεται ότι δεν καλύπτεται από τον πραγματοποιηθέντα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3842/2010 επαναπατρισμό κεφαλαίων, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01/12/2020 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και στη σχετική από 13/05/2020 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει της υπ' αριθμ./2019 δικαστικής απόφασης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της -, ΑΦΜ, την επικύρωση των υπ' αριθμ./2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	146.905,55	280.805,84	280.805,84	133.900,29
	της συζύγου	125.648,23	125.648,23	125.648,23	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	79.780,83	133.340,95	133.340,95	53.560,12
Προκαταβολή φόρου		702,19	702,19	702,19	
Πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου		27.722,05	27.722,05	27.722,05	
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)			59.286,67	59.286,67	59.286,67
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου		118,00	118,00	118,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		108.087,07	220.933,86	220.933,86	112.846,79

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 5 Ν. 3833/2010				
ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	147.905,55	281.805,84	281.805,84	133.900,29
ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΑ ΕΚΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ 1%	1.479,06	2.818,06	2.818,06	1.339,00
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	1.479,06	2.818,06	2.818,06	1.339,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.