



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/05/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 140 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αριθμός απόφασης: 1340

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςατομικά και ως κληρονόμου του, κατοίκου μέλος Ν.Π., κατά:

- Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (εισοδήματα 01/01/2008-31/12/2008) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα 01/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (εισοδήματα 01/01/2010-31/12/2010) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε βάρος τουκαι της συζύγου του κύριος φόρος ποσού 10.000,00 ευρώ και πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 9.380,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **19.380,00 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε βάρος τουκαι της συζύγου του κύριος φόρος ποσού 11.316,36 ευρώ και πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 12.198,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **25.203,69 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε βάρος τουκαι της συζύγου του κύριος φόρος ποσού 5.350,07 ευρώ και πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 3.093,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **8.443,40 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων εισοδήματος δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου για τονκαιεντολής μερικού ελέγχου για την, οι οποίες αφορούν στην εκτέλεση της υπ' αριθμ.Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 32^ο Μονομελές.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αρχικά εκδόθηκε η υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, περιόδου 01/01/2000–31/12/2015 στον, ο οποίος απεβίωσε την 18^η/12/2015, με μοναδική κληρονόμο την Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμόπαραγγελίας του Κου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία παραδόθηκε στη φορολογική αρχή μαζί με έναν ψηφιακό δίσκο (CD), με δεδομένα τραπεζικών συναλλαγών του αποβιώσαντος, καθώς

και της σχετιζόμενης με αυτήπαραγγελίας. Το ηλεκτρονικό αρχείο και τα έγγραφα που παραδόθηκαν από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος καθώς και τα δεδομένα από ημεδαπά πιστωτικά ιδρύματα, που λήφθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) ,περιελάμβαναν κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών των χρήσεων 2000 έως και 2014.

Από τα τραπεζικά δεδομένα του οπτικού δίσκου και τα λοιπά στοιχεία που διαβιβάστηκαν στη φορολογική αρχή, συνεπεία της με αριθμόκαι τηςεισαγγελικής παραγγελίας, προέκυψε ότι ο αποβιώσας ελεγχόμενος και η σύζυγός του απέστειλαν στην αλλοδαπή τα παρακάτω εμβάσματα:

Τράπεζα Εσωτερικού	Ημ/νία	Αποστολέας	Ποσό	Νόμισμα	Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης	Κωδ. Τράπεζας Αποδέκτη	Αριθμός Λογ/σμού Εξωτερικού
.....			140.000,00	EUR	DE	.....	.....	.....
.....			120.000,00	EUR	CH	.....	.....	.....
.....			100.010,00	EUR	CH	.....	.....	.....
.....			200.000,00	EUR	CH	.....	.....	.....
.....			250.000,00	EUR	CH	.....	.....	.....

Επιπλέον εισήλθε από την αλλοδαπή το παρακάτω έμβασμα:

Τράπεζα Εξωτερικού	Ημ/νία	Αποστολέας	Ποσό	Νόμισμα	Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης	Τράπεζα Αποδέκτη	Αριθμός Λογ/σμού Εξωτερικού
.....			100.010,00	EUR	CH	.....	.....	.....

Εν συνεχεία, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμόεντολή ελέγχου για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, περιόδου 01/01/2012–31/12/2015 στην, η οποία εκδόθηκε εκ του γεγονότος ότι ήταν συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς του αποβιώσαντος συζύγου της. Ο τελευταίος αυτός έλεγχος αφορούσε καταρχήν στη χρονική περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2015, επεκτάθηκε όμως, κατόπιν της με αριθμόεντολής ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου για τη διενέργεια ελέγχου στα εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της και για την περίοδο από 01/01/2008 έως 31/12/2011.

Κατόπιν της επεξεργασίας και ανάλυσης των κινήσεων του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών που λήφθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), ο έλεγχος εντόπισε συνολικά εκατόν εξήντα μία (161) κινήσεις για το επιμέρους χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2014, που χαρακτηρίσε κατ' αρχήν ως πρωτογενείς καταθέσεις άγνωστης προέλευσης. Ενόψει τούτου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, υπό την ιδιότητά της ως ελεγχόμενης αλλά και ως μοναδικής κληρονόμου κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου του έτερου ελεγχόμενου, αιτήματα παροχής πληροφοριών, κατ' άρθρο 14 του ν.4174/2013. Με τα εν λόγω αιτήματα ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες όσον αφορά την προέλευση και την αιτία των ανωτέρω πιστώσεων.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα, προσκόμισε έγγραφα στοιχεία, προκειμένου να υποστηρίξει ενώπιον του ελέγχου, μεταξύ άλλων, και τα εξής:

α) ότι πιστώσεις προς τον λογαριασμό που τηρούσαν εκείνη και ο σύζυγός της στην

....., αποτελούν μεταφορές χρημάτων από τον με αριθμόλογαριασμό τους στην,

β) ότι ο τελευταίος ως άνω λογαριασμός της αλλοδαπής τράπεζας, στον οποίο συνδικαιούχοι ήταν η ίδια και ο σύζυγός της, τροφοδοτούνταν από έτερο τραπεζικό λογαριασμό, το με αριθμόπου τηρούνταν ομοίως στην τράπεζα και ανήκε στην νομική οντότητα με την επωνυμία, στην οποία μοναδικοί μέτοχοι ήταν η ίδια και ο σύζυγός της και

γ) ότι οι επίμαχες μεταφορές χρημάτων αφορούσαν, στην πραγματικότητα, επιστροφή του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας προς τους δύο μοναδικούς της μετόχους, ήτοι αμφότερους τους ελεγχόμενους.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε αντίγραφο των κινήσεων του υπ' αριθμ.λογαριασμού της στην, από το άνοιγμά του την 04/07/2008 μέχρι την 31/12/2011, από το οποίο προέκυπτε ότι δεν υπήρχε εισροή νέων κεφαλαίων, καθώς και αντίγραφο των κινήσεων του υπ' αριθμ.λογαριασμού της για το έτος 2009.

Από την επεξεργασία των παραπάνω και αναφορικά με τις χρήσεις 2008-2010, ο έλεγχος έκρινε ότι προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 περ. α' του ν.2238/1994, που δικαιολογούν την παρέκταση της παραγραφής στη δεκαετία.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε η υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα, με την οποία ο έλεγχος επεκτάθηκε και για την περίοδο από 01/01/2008 έως 31/12/2011.

Με το πέρας του ελέγχου, ο οποίος περιελάμβανε τα οικονομικά έτη 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και το φορολογικό έτος 2014, συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Κατά των πράξεων αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ.ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ.Απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας με την οποία οι ισχυρισμοί της έγιναν μερικώς δεκτοί.

Κατά της προαναφερόμενης απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, κατατέθηκε η απόδικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, που συνεδρίασε στιςκαι εξέδωσε την υπ' αριθμ.Απόφαση, βάσει της οποίας το Δικαστήριο:

- Ακύρωσε την υπ' αριθμ.Απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, κατά το μέρος που αυτή αφορά τις υπ' αριθμ.οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης,
- Απέρριψε την προσφυγή κατά τα λοιπά.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθμ.εντολή μερικού ελέγχου για τον και η με αρ.εντολή μερικού ελέγχου για την οικονομικών ετών 2009-2011.

Με τα υπ' αριθμ.αιτήματα παροχής πληροφοριών, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική

πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που μεταφέρονται, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 έως 31/12/2010, από τον υπ' αριθμ.εταιρικό λογαριασμό που τηρούσε η αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία «.....» στη, στον υπ' αριθμ.κοινό τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε από κοινού με το σύζυγό της στην ίδια τράπεζα.

Κατά το διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής αναφορικά με το φόρο εισοδήματος. Συγκεκριμένα, στα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 ο έλεγχος φορολόγησε εισοδήματα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης «βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, που περιήλθαν στην διάθεσή του και δεν θα μπορούσε να είχε υπόψη του ακόμα και αν έδειχνε την δέουσα επιμέλεια, καθότι τα ποσά αυτά εξαργυρώθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν οι ελεγχόμενοι στην αλλοδαπή και δεν εισήχθησαν στην Ελλάδα στις ημεδαπές τράπεζες, αλλά παρέμειναν στους λογαριασμούς που τηρούσαν οι ελεγχόμενοι στις αλλοδαπές τράπεζες». Στη συνέχεια συντάχθηκε το με αριθμό βιβλίουΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 ν.5104/2024, στο οποίο περιλαμβάνονταν τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα.

Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας, συνέταξε την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 και εξέδωσε τις με αριθ.....καιπροσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα το φορολογητέο εισόδημα ανά ελεγχόμενο οικονομικό έτος, το οποίο δεν έχει συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα ποσά εκάστης φορολογικής δήλωσης, διαμορφώθηκε ως κάτωθι:

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (ΥΠΟΧΡΕΟΥ)			
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης)
Οικ. Έτος 2009	61.344,98	36.344,98	25.000,00
Οικ. Έτος 2010	97.485,23	32.460,23	65.025,00
Οικ. Έτος 2011	46.335,74	31.335,74	15.000,00

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (ΣΥΖΥΓΟΥ)			
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης)
Οικ. Έτος 2009	55.838,57	30.838,57	25.000,00
Οικ. Έτος 2010	85.841,06	20.816,06	65.025,00
Οικ. Έτος 2011	51.459,12	36.459,12	15.000,00

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τα ην ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ισχυρισμός: Παράνομος ο σε βάρος της καταλογισμός για τα έτη 2008 – 2012 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Περαιτέρω, σύμφωνα με πάγια πλέον νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2934/2017, ΣΤΕ 2935/2017) έχει γίνει δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994 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 (πρβλ. εξάλλου και ΣΤΕ 172/2018)...

Με τη δε ΠΟΛ 1194/2017 έχει γίνει δεκτό ότι «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 λογαριασμού ... Εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι κινήσεις για τις μεταφορές που έλαβαν χώρα από τον υπ' αρ.τραπεζικό λογαριασμό τηςστον υπ' αρ.ατομικό λογαριασμό με δικαιούχους εμένα και τον αποβιώσαντα σύζυγό μου προσκομίστηκαν από εμένα, οικειοθελώς, στο πλαίσιο του διενεργούμενου από το ΚΕΦΟΜΕΠ αρχικού ελέγχου...

...κατά τις χρήσεις 2008 – 2011 είχαν μεταφερθεί ποσά από τον υπ' αρ.προσωπικό λογαριασμό της προς τον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό μου της , κατόπιν τροφοδότησης του πρώτου από τον υπ' αρ.λογαριασμό της , όπως τούτο συνομολογείται ρητά από τον έλεγχο (στη σελίδα 26 της Έκθεσης Ελέγχου)...

Η φορολογική αρχή δηλαδή ήδη από το 2009 (οπότε και εισήλθε σε λογαριασμό της ημεδαπής ποσό από το λογαριασμό μου στην) θα μπορούσε (αν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια) να διαπιστώσει την ύπαρξη λογαριασμού μου στην αλλοδαπή (τόσο του προσωπικού όσο και του εταιρικού), όπως εξάλλου έκανε στο πλαίσιο του ελέγχου των χρήσεων 2012 – 2014 (ο οποίος ξεκίνησε ακριβώς λόγω εισερχόμενων εμβασμάτων από την αλλοδαπή)...

Τούτο έχει κριθεί ρητά από το Συμβούλιο της Επικρατείας στην, πλέον πρόσφατη, υπ' αρ. 734/2023 απόφαση του με την οποία κρίθηκε ότι «[...] εάν κατά τον φορολογικό έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στη σκέψη 4, εντοπιστεί, εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, έμβασμα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, όπως εν προκειμένω, η φορολογική αρχή υποχρεούται, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια κατά την άσκηση των ως άνω ελεγκτικών

της αρμοδιοτήτων, α) να ζητήσει αμελλητί από τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πληροφορίες σχετικά με την προέλευση του εμβάσματος, ιδίως εκείνες που (οφείλουν να) τηρούν υποχρεωτικά βάσει του άρθρου 4 παρ. 1 του Κανονισμού (ΕΚ) 1781/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, δηλαδή το όνομα, τη διεύθυνση και τον αριθμό λογαριασμού του πληρωτή, β) να καλέσει τον φορολογούμενο προς παροχή εξηγήσεων...

...Με τη δε απόφαση **1062/2023** το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ρητώς ότι «στοιχεία που προκύπτουν από την επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής, οι οποίοι έχουν τροφοδοτηθεί απευθείας με εμβάσματα από λογαριασμό ημεδαπής ή οι οποίοι έχουν, αντιστρόφως, τροφοδοτήσει, με εισερχόμενα εμβάσματα, τηρούμενο στην ημεδαπή τραπεζικό λογαριασμό, δεν είναι κατά νόμο συμπληρωματικά.»

Αφετέρου, ακόμα και εάν ήθελε υποθεθεί ότι το πρώτον από το 2012 και μετά μπορούσε να λάβει χώρα ανταλλαγή πληροφοριών με την, και δεδομένου ότι οι χρήσεις 2008, 2009 και 2010 παραγραφόταν στις 31.12.2014, 31.12.2015 και 31.12.2016 αντίστοιχα, θα μπορούσε η φορολογική αρχή μέχρι και τις ημερομηνίες αυτές να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες για τη αναζήτηση πληροφοριών από την

Τέλος, και από την υπ' αρ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, δυνάμει της οποίας διενεργείται ο κρίσιμος εν προκειμένω επανέλεγχος, προκύπτει εμμέσως από τα αναφερόμενα στις σελίδες 28 – 29 ότι οι περί παραγραφής λόγοι που προβλήθηκαν τόσο ενώπιον της ΔΕΔ όσο και ενώπιον του Δικαστηρίου, θα μπορούσαν να είχαν γίνει δεκτοί από το ΚΕΦΟΜΕΠ, εφόσον είχα την ευκαιρία να τους προβάλλω ενώπιόν του...

2^{ος} ισχυρισμός: Εσφαλμένη η κρίση περί κερδοφορίας του χαρτοφυλακίου της

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«...Περαιτέρω, από τα αντίγραφα των κινήσεων (Account Statements) του υπ' αρ. λογαριασμού της (ΣΧΕΤ. 8α, 8β, 8γ, 8δ, 8ε και 8στ) προκύπτουν αφενός οι αγορές και πωλήσεις κινητών αξιών που έλαβαν χώρα κατά τις επίμαχες περιόδους αφετέρου η λήξη των επενδυτικών αγαθών (υπό τον τίτλο *repayment*), στοιχεία από τα οποία προκύπτει αν υπήρχε υπεραξία ή όχι κατά την πώληση ή λήξη των αγαθών. Ενόψει των στοιχείων αυτών προσκομίζεται πίνακας (σε μορφή excel, ΣΧΕΤ. Α). Περαιτέρω, από τα αντίγραφα των κινήσεων (Account Statements) του υπ' αρ. λογαριασμού της (ΣΧΕΤ. 8α, 8β, 8γ, 8δ, 8ε και 8στ) προκύπτουν αφενός οι αγορές και πωλήσεις κινητών αξιών που έλαβαν χώρα κατά τις επίμαχες περιόδους αφετέρου η λήξη των επενδυτικών αγαθών (υπό τον τίτλο *repayment*), στοιχεία από τα οποία προκύπτει αν υπήρχε υπεραξία ή όχι κατά την πώληση ή λήξη των αγαθών. Ενόψει των στοιχείων αυτών προσκομίζεται πίνακας (σε μορφή excel, ΣΧΕΤ. Α) που πιστώθηκαν κατά τα εν λόγω έτη (Φύλλο υπό τον τίτλο «*Interests - Dividends*») παρουσιάζει τη συνολική θέση της από το άνοιγμα (2008) μέχρι το κλείσιμό της (2014). Πιο συγκεκριμένα, στο αρχείο αυτό καταγράφονται αναλυτικά όλες οι αγορές και οι πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των ετών 2008-2014 καθώς και τα *capital gains/losses* που προέκυψαν από αυτές (Φύλλο υπό τον τίτλο «*Cap Gain - Loss*»), οι τόκοι και τα μερίσματα (*interests - dividends* καθώς και οι μετατροπές νομισμάτων που έλαβαν χώρα (*forex sales*) (Φύλλο υπό τον τίτλο «*FX*») οι οποίες σε κάθε περίπτωση δεν συνιστούν κέρδος του χαρτοφυλακίου.

Ο δε υπολογισμός του κέρδους ή της ζημίας του χαρτοφυλακίου για κάθε χρήση προκύπτει εφόσον στο ποσό των *gain / loss* (Φύλλο υπό τον τίτλο «*Cap Gain - Loss*») προστεθεί το ποσό που ελήφθη από τόκους και μερίσματα (Φύλλο υπό τον τίτλο «*Interests - Dividends*»). Για παράδειγμα το έτος 2014 (έχοντας μετατρέψει σε EUR το ποσό των 5.868,38 που αναφέρεται σε GBP –

ισοτιμία της 28.1.2019) υπήρχε ζημία 24.066,35 €. Για τόκους και μερίσματα λήφθηκε ποσό ύψους 8.493,50 €. Άρα το αποτέλεσμα είναι ζημία ύψους 15.572,85 € και σε καμία περίπτωση κέρδος...

Ωστόσο, ο εν λόγω υπολογισμός δεν είναι ορθός για τους εξής λόγους:

(α) ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του ως ποσό κλεισίματος του λογαριασμού της το market value αυτού (πρβλ. σελ. 4 του Σχετ. 10 , σελ. 3 του Σχετ. 11 και σελ. 3 του Σχετ. 12). Εντούτοις, το ποσό αυτό δεν αντιστοιχεί σε χρήματα που προέκυψαν ως απόδοση (τόκοι, μερίσματα κλπ) του χαρτοφυλακίου, αλλά αποτελεί την αποτίμηση αυτού στο τέλος εκάστοτε έτους. Η αποτίμηση όμως αυτή δεν σημαίνει ότι το ποσό αυτό ρευστοποιήθηκε και μεταφέρθηκε σε λογαριασμούς μας. Ούτε ότι το ποσό αυτό είναι κέρδος της εταιρείας αλλά αποτελεί την αξία στην οποία υπολογίζεται το χαρτοφυλάκιο αυτό. Επομένως, τα πορίσματα του ελέγχου, είναι εσφαλμένα πρωτίστως διότι ερείδονται επί εσφαλμένης προϋπόθεσης.

Αυτό που όφειλε να κάνει ο έλεγχος ήταν να εξετάσει τόσο τα Account Statements που προσκομίσαμε (Σχετ. 8α, 8β και 8γ) όσο και τα Statements of Assets (Σχετ. 10, 11 και 12) και από αυτά να διαπιστώσει τα ποσά που αφορούν τόκους και μερίσματα καθώς και την τυχόν υπεραξία που προέκυψε κατά τα ελεγχόμενα έτη και ακολούθως να διατυπώσει κρίση περί κερδοφορίας ή μη του χαρτοφυλακίου και σε ποιο ποσό.

(β) περαιτέρω, ο έλεγχος κατά τον τρόπο αυτό δεν λαμβάνει υπόψη του τυχόν μεταφορές (πιστώσεις) ποσών που έγιναν από λογαριασμό εμού και του συζύγου μου και δεν συνδέονται με απόδοση (ήτοι τόκους και μερίσματα ή πιθανή υπεραξία) του χαρτοφυλακίου...

3ος ισχυρισμός: Μη πλήρωση των προϋποθέσεων απόδοσης μερίσματος που θέτει το άρθρο 26 παρ. 1 Ν. 2238/1994.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Η κρίση του ελέγχου ότι τα μεταφερόμενα σε εμένα και το σύζυγό μου ποσά αποτελούσαν μερίσματα, είναι εσφαλμένη και για το λόγο ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του εφαρμοστέου κατά τα κρίσιμα εν προκειμένω έτη 2008 – 2010, άρθρου 26 Ν. 2238/1994.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 1 ΚΦΕ «1. Για τα κέρδη που διανέμονται από ης ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων.»

Από την ως άνω διάταξη προκύπτει ότι για την διανομή μερίσματος απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη προηγούμενης απόφασης των μετόχων. Τούτο ισχύει τόσο για ημεδαπά όσο και για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.»

4ος Ισχυρισμός: Εσφαλμένος ο υπολογισμός των πρόσθετων φόρων / προστίμων για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Από την αντιπαραβολή του υπ' αρ.Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2010 με την αντίστοιχη υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, που εκδόθηκε στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου προκύπτει ότι το ποσό του πρόσθετου φόρου/προστίμου θα έπρεπε να αντιστοιχεί (βάσει και της εφαρμογής της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης) σε 5.696,19€ και όχι σε 12.198,69€, όπως υπολογίζει ο έλεγχος.

Αντιστοίχως, από την αντιπαραβολή του του υπ' αρ.Προσωρινού Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2011 με την αντίστοιχη υπ' αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, προκύπτει ότι το ποσό του πρόσθετου φόρου/προστίμου θα έπρεπε να αντιστοιχεί (βάσει και της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης) σε 1.314€ και όχι σε 2.064€, όπως υπολογίζει ο έλεγχος.»

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται και προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

α) Αντίγραφο της Κατάστασης Ενεργητικού με ημερομηνία 30 Ιουνίου 2008 (*Statement of Assets as of 30 June 2008*) για τον υπ' αρ.λογαριασμό της (ΣΧΕΤ. 1)

β) Αντίγραφο της από 12 Ιουλίου 2008 Βεβαίωσης Εξερχόμενης Μεταφοράς (*Confirmation of Outgoing Delivery*) που αφορά τον υπ' αρ.λογαριασμό της, από την οποία προκύπτει η εντολή που δόθηκε για τη μεταφορά του εκεί περιγραφόμενου χαρτοφυλακίου (ΣΧΕΤ. 2).

γ) Αντίγραφο της από 12 Ιουλίου 2008 Βεβαίωσης Εισερχόμενης Μεταφοράς (*Confirmation of Incoming Delivery*) που αφορά τον υπ' αρ.λογαριασμό της (ΣΧΕΤ. 3).

δ) Αντίγραφο τις απόΕντολής Χρέωσης (*Debit Advice*) του υπ' αρ.λογαριασμού της, από το οποίο προκύπτει η μεταφορά των 8.139,96 USD και 18,47 GBP προς τον υπ' αρ.λογαριασμό της (ΣΧΕΤ. 4)

ε) Αντίγραφο τις απόΕντολής Πίστωσης (*Credit Advice*) υπ' αρ.λογαριασμού της με τα ποσά των 8.139,96 USD και 18,47 GBP τα οποία προήλθαν από τον υπ'λογαριασμό της (ΣΧΕΤ. 5)

στ) Αντίγραφο της Κατάστασης Ενεργητικού με ημερομηνία 05/08/2008 (*Statement of Assets as of 5 August 2008*) για τον υπ' αρ.λογαριασμό της (ΣΧΕΤ. 6).

ε) Αντίγραφο της Κατάστασης Ενεργητικού με ημερομηνία 05/08/2008 (*Statement of Assets as of 5 August 2008*) για τον υπ' αρ.λογαριασμό της (ΣΧΕΤ. 7).

στ) Αντίγραφα των Κινήσεων (*Account Statements*) του υπ' αρ.λογαριασμού της από το άνοιγμα του (04/07/2008) μέχρι και 31/12/2011 (ΣΧΕΤ. 8^α, 8β, 8γ και 8δ)

ζ) Αντίγραφο της Κίνησης (*Account Statement*) του υπ' αρ.λογαριασμό της για το 2009 από το οποίο, όπως ισχυρίζεται, προκύπτει ότι στις 22.4.2009 πραγματοποιήθηκε μεταφορά ποσού 104.782,67 € στον λογαριασμό της Το εν λόγω δε ποσό είχε προέλθει από έμβασμα που στάλθηκε από την Ελλάδα στις 14.4.2009 ποσού 100.000 € (ΣΧΕΤ. 9).

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο των κινήσεων του υπ' αριθμ.λογαριασμού της της, από το άνοιγμά του την 04/07/2008 μέχρι την 31/12/2011, καθώς και αντίγραφο των κινήσεων του υπ' αριθμ.λογαριασμού της με δικαιούχους τους ελεγχόμενους, για το έτος 2009. Από την επεξεργασία των λογαριασμών αυτών προέκυψε ότι:

- Το αρχικό κεφάλαιο της συνολικού ποσού 1.157.500,00 ευρώ, προήλθε από τη μεταφορά του συνόλου του χαρτοφυλακίου από τον υπ' αριθμ.λογαριασμό, στον υπ' αριθμ.λογαριασμό της,
- Κατά τα έτη 2008-2014, εξέρχονταν χρηματικά ποσά από τον υπ' αριθμ.λογαριασμό της προς τον υπ' αριθμ. λογαριασμό με

δικαιούχους τους ελεγχόμενους, σημαντικό μέρος των οποίων αποτελεί το κέρδος από το χαρτοφυλάκιο που διαχειριζόταν η αλλοδαπή νομική οντότητα.

Από τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 περ. α' του ν.2238/1994, που δικαιολογούν την παρέκταση της παραγραφής στη δεκαετία για τους εξής λόγους:

«α) Ο υπ' αρ.τραπεζικός λογαριασμός της, που ανήκει στην αλλοδαπή νομική οντότητα “.....” δεν ήταν στην διάθεση του ελέγχου.

β) Ο έλεγχος δεν θα μπορούσε να τα έχει λάβει υπόψη του κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, ακόμα και αν έδειχνε την δέουσα επιμέλεια, καθόσον δεν υπήρχε σύμβαση ανταλλαγής πληροφοριών πριν το 2012 μεταξύ Ελλάδος και

γ) Δεν εισήχθησαν στους ημεδαπούς λογαριασμούς κατά τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 χρηματικά ποσά από τον υπ' αρ.τραπεζικό λογαριασμό της, ο οποίος ανήκει στην αλλοδαπή νομική οντότητα “.....”.

δ) Κατά τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 εισήχθησαν ποσά στους ημεδαπούς λογαριασμούς μέσω του υπ' αρ.λογαριασμού της, με συνδικαιούχους την ελεγχόμενη και τον αποβιώσαντα σύζυγό της, τα οποία προέρχονταν από τον λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας στην τράπεζα Ο υπ' αρ.τραπεζικός λογαριασμός της αλλοδαπής νομικής οντότητας “.....” προσκομίστηκε στον έλεγχο από την ελεγχόμενη, προκειμένου να αιτιολογηθεί η προέλευση των εισερχόμενων στους ημεδαπούς λογαριασμούς ποσών κατά τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, ώστε να μην φορολογηθούν ως εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης.

Συνεπώς, δεν ήταν δυνατόν η φορολογική αρχή να είχε διαπιστώσει την ύπαρξη του υπ' αρ.τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής νομικής οντότητας “.....”, ούτε ήταν δυνατή η πρόσβαση της φορολογικής αρχής σε αυτόν. Κατ' επέκταση τα στοιχεία που προήλθαν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι κινήσεις των εν λόγω λογαριασμών της αλλοδαπής δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, στοιχεία δηλαδή που η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, δεδομένου ότι:

- κατά τις χρήσεις 2008-2011 είχαν μεταφερθεί ποσά από τον υπ' αρ.προσωπικό λογαριασμό της προς τον υπ' αρ.τραπεζικό της λογαριασμό της, κατόπιν τροφοδότησης του πρώτου από τον υπ' αρ.λογαριασμό της

- η φορολογική αρχή, ήδη από το 2009, οπότε και εισήλθε σε λογαριασμό της ημεδαπής ποσό από το λογαριασμότης θα μπορούσε, αν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, να διαπιστώσει την ύπαρξη τόσο του συγκεκριμένου λογαριασμού στην αλλοδαπή, όσο και του εταιρικού λογαριασμούκαι ότι ακόμα και εάν ήθελε υποτεθεί ότι το πρώτον από το 2012 και μετά μπορούσε να λάβει χώρα ανταλλαγή πληροφοριών με την, και δεδομένου ότι οι χρήσεις 2008, 2009 και 2010 παραγράφονταν στις 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016 αντίστοιχα, θα μπορούσε μέχρι και τις ημερομηνίες αυτές να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες για τη αναζήτηση πληροφοριών από την

Επειδή, με το άρθρο 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«**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, με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«**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, στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«**11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξειςπροσδιορισμού 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».**

Επειδή, στην Εγκύκλιο ΠΟΛ1194/2017, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων», ορίζεται ότι:

«**1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 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 άρθρ. 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, ΣΤΕ 2632/1996, ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 3955/2012, ΣΤΕ 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, με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ., 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1062/2023 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β):

«στοιχεία που προκύπτουν από την επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής, οι οποίοι έχουν τροφοδοτηθεί απευθείας με εμβάσματα από λογαριασμό ημεδαπής ή οι οποίοι έχουν, αντιστρόφως, τροφοδοτήσει, με εισερχόμενα εμβάσματα, τηρούμενο στην ημεδαπή τραπεζικό λογαριασμό, δεν είναι κατά νόμον συμπληρωματικά (βλ. και την ΠΟΛ 1194/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.), Ο χαρακτηρισμός ως συμπληρωματικών στοιχείων για τις κινήσεις και τα υπόλοιπα τέτοιων λογαριασμών δεν αποκλείεται ωστόσο, για τις λοιπές περιπτώσεις τραπεζικών λογαριασμών εξωτερικού, ήτοι για τους λογαριασμούς που τροφοδοτούνται από άλλους τηρούμενους στην αλλοδαπή τραπεζικούς λογαριασμούς, περίπτωση που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, συντρέχει εν προκειμένω, κατά το μέρος που αφορά τα ανευρεθέντα σε λογαριασμούς εξωτερικού της αναιρεσεύουσας χρηματικά ποσά, τα οποία, κατά τη μη αμφισβητούμενη κατ' αναίρεση εκτίμηση της φορολογικής αρχής, αντιστοιχούν σε κτηθέντα στην αλλοδαπή εισοδήματά της από κινητές αξίες και, συγκεκριμένα, σε ποσά τραπεζικού εμβάσματος που υπερέβαιναν το μερίδιο της αναιρεσεύουσας ως συνδικαιούχου τηρούμενου από κοινού με τρίτα πρόσωπα επενδυτικού λογαριασμού (474.102€) και σε τραπεζικές καταθέσεις της, οι οποίες αντιστοιχούσαν στην υπεραξία (55.436 και 170.537€) που προέκυψε κατά την αποτίμηση επενδυτικών προϊόντων (\$1.380.222), κατατεθειμένων σε τραπεζικό λογαριασμό, που η αναιρεσεύουσα τηρούσε από κοινού με εξωχώρια εταιρεία (Gazebo Capital SA). Για τη συγκεκριμένη κατηγορία λογαριασμών, το ζήτημα αν τα σχετικά με αυτούς στοιχεία μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά πρέπει να κρίνεται κατά περίπτωση, με κριτήριο αν, κατά τον εκάστοτε κρίσιμο χρόνο, οι ελληνικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να αποκτήσουν πρόσβαση στο υπόλοιπο και τις κινήσεις των λογαριασμών αυτών στο πλαίσιο συστήματος διοικητικής συνδρομής, κατά τρόπον ώστε η υποβολή αιτήματος για χορήγηση των στοιχείων αυτών από τις αλλοδαπές αρχές και, κατ' επέκταση, η διερεύνηση του υπολοίπου και των κινήσεων των τηρούμενων στην αλλοδαπή τραπεζικών λογαριασμών να μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ως ένα από τα παρεχόμενα εκ του νόμου βασικά και τακτικά μέσα φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 658/2020)...»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 734/2023 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β):

«ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 15 Μαρτίου 2023, με την εξής σύνθεση: ...

Για να δικάσει την από 17 Ιουλίου 2020 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία παρέστη...

[...]

4. Επειδή, με τις ΣτΕ 2934-2935/2017 και 172-173/2018 αποφάσεις της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, την επίμαχη χρήση (2006), κρίθηκαν τα ακόλουθα:

5. Επειδή, με τη 658/2020 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας έγινε δεκτό ότι οι εκτεθείσες στην προηγούμενη σκέψη κρίσεις του Δικαστηρίου «αφορούν σε στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή και δεν επιλύουν

το ζήτημα εάν αποτελούν “συμπληρωματικά στοιχεία” δεδομένα για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών στην». Περαιτέρω, με την ίδια απόφαση, στο πλαίσιο ερμηνείας (πρωτίστως) του άρθρου 25 της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Συνομοσπονδίας «για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος», η οποία κυρώθηκε (με το συνημμένο σε αυτήν Πρωτόκολλο) με το άρθρο πρώτο του ν. 1502/1984 (Α΄ 192), καθώς και (δευτερευόντως) του άρθρου 10 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Συνομοσπονδίας που προβλέπει μέτρα ισοδύναμα με τα θεσπιζόμενα στην οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, η οποία ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με τον ν. 3363/2005 (Α΄ 159), κρίθηκαν και τα εξής: «... σύμφωνα με το άρθρο 25 της Σύμβασης, όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2011, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα της προβλεπόμενης στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετούς προθεσμίας παραγραφής ... η ημεδαπή Διοίκηση μπορούσε να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές της πληροφορίες, οι οποίες (α) ήταν «αναγκαίες για την εφαρμογή» των διατάξεων της Σύμβασης από την ελληνική φορολογική Διοίκηση και (β) βρίσκονταν στη διάθεση των ελβετικών αρχών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της, κατά την κανονική πορεία της λειτουργίας της Διοίκησης. Η δεύτερη των ως άνω (σωρευτικώς προβλεπόμενων) προϋποθέσεων αναφέρεται στο περιεχόμενο της νομοθεσίας, ήτοι αλλοδαπού δικαίου, το οποίο, όμως, δεν προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του ΔΕΑ, που δεν διέταξε συναφώς απόδειξη, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 144 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Εξάλλου, από την πρώτη των ανωτέρω προϋποθέσεων συνάγεται ότι η ημεδαπή φορολογική Διοίκηση μπορούσε να ζητήσει από τις ελβετικές αρχές πληροφορίες σχετικά με την ύπαρξη, το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ορισμένων προσώπων στην, μόνον εάν οι πληροφορίες αυτές ήταν «αναγκαίες» για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των προσώπων αυτών ή και άλλων προσώπων, κατ’ εφαρμογή της Σύμβασης και της ημεδαπής φορολογικής νομοθεσίας, τούτο δε υπονοεί ότι ... δεν επιτρεπόταν η απλή “αλίευση” τέτοιων πληροφοριών, αλλά έπρεπε να συντρέχει, βάσει συγκεκριμένων στοιχείων, εύλογη πιθανότητα οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες ...

Επιπλέον, η ίδια ερμηνεία τελεί σε αρμονία με την προβλεπόμενη στο άρθρο 10 (παρ. 3) της Συμφωνίας απαίτηση να έχει το αιτούν πληροφορίες κράτος εύλογες υπόνοιες για τέλεση φορολογικής απάτης ή παρόμοιας παράβασης, οι οποίες να βασίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ... ήταν και η διερεύνηση της ύπαρξης τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων στην και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων τέτοιων λογαριασμών και, περαιτέρω, ότι η φορολογική αρχή μπορούσε και όφειλε να έχει λάβει γνώση των στοιχείων αυτών, εντός της καταρχήν εφαρμοστέας πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, δεδομένου ότι η πρόσβαση στα στοιχεία αυτά, στο πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας με τις αρμόδιες αρχές της είχε ως προϋπόθεση να υπάρχει, τεκμηριωμένα, εύλογη πιθανότητα οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες για την εφαρμογή της Σύμβασης και της ημεδαπής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για την ύπαρξη και το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις λογαριασμών των φορολογούμενων σε τραπεζικά ιδρύματα της αποτελούν “συμπληρωματικά στοιχεία”, κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, τα οποία οδηγούν, κατ’ εφαρμογή των

διατάξεων αυτών ... στην επιμήκυνση σε δεκαετία της ... προθεσμίας παραγραφής της εξουσίας του Ελληνικού Δημοσίου για τη διαπίστωση της ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης,

9. Επειδή, με τον δεύτερο λόγο προβάλλεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 1 και 4 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 10 του ν. 3363/2005 και το άρθρο 25 του ν. 1502/1984, το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η δυνατότητα αναζήτησης, εντός της πενταετούς παραγραφής και με αφορμή το επίμαχο έμβασμα στην «.....» στις 31.8.2009, πληροφοριών για τους λογαριασμούς του αναιρεσίβλητου στην κατ' εφαρμογή του προβλεπόμενου στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3363/2005 συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών, είχε ως συνέπεια να μην θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία, που δικαιολογούν την παρέκταση της παραγραφής στη δεκαετία, οι πληροφορίες που περιήλθαν στη φορολογική διοίκηση στις 9.8.2017. Και τούτο, στο μέτρο που οι προβλεπόμενοι στις ως άνω διατάξεις των συμβάσεων όροι και προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με την ύπαρξη τραπεζικών λογαριασμών και του υπολοίπου τους καθιστούν παντελώς αμφίβολο και αβέβαιο το αποτέλεσμα της εν λόγω διαδικασίας, το μεν διότι οι ελβετικές φορολογικές αρχές ενδέχεται να μην έχουν τα στοιχεία στη διάθεσή τους, το δε διότι η αποστολή τους προϋποθέτει την τεκμηρίωση, από την ελληνική φορολογική αρχή, εύλογης πιθανότητας οι πληροφορίες αυτές να αποδειχθούν κρίσιμες για την εφαρμογή της σύμβασης και της εθνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος, πλην δεν επαρκεί για την κατά τα ανωτέρω τεκμηρίωση η υπόνοια ύπαρξης φορολογητέας ύλης στην στη βάση ενός εμβάσματος. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι με αυτόν τίθεται νομικό ζήτημα, για το οποίο δεν υπάρχει νομολογία. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος και ο σχετικός λόγος προβάλλεται παραδεκτώς, πλην είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Και τούτο, διότι με βάση τα εκτεθέντα στη σκέψη 5, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται η διερεύνηση της ύπαρξης τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων στην και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων τέτοιων λογαριασμών κατ' εφαρμογή του άρθρου 25 της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Συνομοσπονδίας και στο άρθρο 10 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Συνομοσπονδίας διαδικασιών διοικητικής συνεργασίας. Ωστόσο, εάν κατά τον φορολογικό έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στη σκέψη 4, εντοπιστεί, εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, έμβασμα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, όπως εν προκειμένω, η φορολογική αρχή υποχρεούται, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια κατά την άσκηση των ως άνω ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων, α) να ζητήσει αμελλητί από τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πληροφορίες σχετικά με την προέλευση του εμβάσματος, ιδίως εκείνες που (οφείλουν να) τηρούν υποχρεωτικά βάσει του άρθρου 4 παρ. 1 του Κανονισμού (ΕΚ) 1781/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, δηλαδή το όνομα, τη διεύθυνση και τον αριθμό λογαριασμού του πληρωτή, β) να καλέσει τον φορολογούμενο προς παροχή εξηγήσεων σχετικά με την πηγή και την αιτία του εμβάσματος. Εάν δε από τις ενέργειες αυτές αποκαλυφθεί η ύπαρξη λογαριασμού του φορολογούμενου σε τραπεζικό ίδρυμα στην, χωρίς όμως να αποδεικνύεται, πέραν πάσης αμφιβολίας, το περιεχόμενό του κατά την ίδια πενταετία, η φορολογική αρχή οφείλει, περαιτέρω, να ενεργοποιήσει τις προβλεπόμενες στις διεθνείς συμβάσεις διαδικασίες διοικητικής συνεργασίας με τις αρμόδιες αρχές της, διότι στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκτεθείσα στη σκέψη 5 προϋπόθεση ύπαρξης, τεκμηριωμένα, εύλογης πιθανότητας οι ζητούμενες

πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες για την εφαρμογή της Σύμβασης και της ημεδαπής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Εφόσον η φορολογική αρχή παραλείψει τις ως άνω ενέργειες εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν δύναται, ακολούθως, να αξιοποιήσει, ως «συμπληρωματικά», κατά το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του ΚΦΕ, τα με οποιονδήποτε τρόπο περιερχόμενα μετά την πενταετία στοιχεία για την ύπαρξη και το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις του συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού του φορολογούμενου στην και να επιτύχει την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία. Και τούτο, ανεξαρτήτως του ότι είναι άδηλο εάν η πραγματοποίηση των ως άνω οφειλόμενων ενεργειών θα οδηγήσει στην απόκτηση των ως άνω στοιχείων από τις ελβετικές αρχές στο πλαίσιο εφαρμογής των προεκτεθεισών διεθνών συμβάσεων. Επομένως, στοιχεία σχετικά με το περιεχόμενο/υπόλοιπο του αποκαλυφθέντος τραπεζικού λογαριασμού στην, τα οποία η φορολογική αρχή μπορούσε και όφειλε, με βάση τα ανωτέρω, να αναζητήσει από τις ελβετικές αρχές εντός της πενταετίας και δεν το έπραξε, δεν θεωρούνται συμπληρωματικά εάν τεθούν υπόψιν της φορολογικής αρχής μετά την πενταετία, όπως ορθώς έκρινε το δικάσαν διοικητικό εφετείο...»

Επειδή εν προκειμένω, από τα τραπεζικά δεδομένα του οπτικού δίσκου και τα λοιπά στοιχεία που διαβιβάστηκαν στη φορολογική αρχή, συνεπεία της με αριθμόκαι τηςεισαγγελικής παραγγελίας, προέκυψε ότι ο αποβιώσας ελεγχόμενος και η σύζυγός του απέστειλαν στην αλλοδαπή τα παρακάτω εμβάσματα:

Τράπεζα Εσωτερικού	Ημ/νία	Αποστολέας	Ποσό	Νόμισμα	Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης	Κωδ. Τράπεζας Αποδέκτη	Αριθμός Λογ/σμού Εξωτερικού
.....			140.000,00	EUR	DE	.....	.....	.....
.....			120.000,00	EUR	CH	.....	.....	.....
.....			100.010,00	EUR	CH	.....	.....	.....
.....			200.000,00	EUR	CH	.....	.....	.....
.....			250.000,00	EUR	CH	.....	.....	.....

Επιπλέον εισήλθε από την αλλοδαπή το παρακάτω έμβασμα:

Τράπεζα Εξωτερικού	Ημ/νία	Αποστολέας	Ποσό	Νόμισμα	Χώρα Προορισμού	Αποδέκτης	Τράπεζα Αποδέκτη	Αριθμός Λογ/σμού Εξωτερικού
.....			100.010,00	EUR	CH	.....	.....	.....

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1194/2017 «στοιχεία που προκύπτουν από την επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής, οι οποίοι έχουν τροφοδοτηθεί απευθείας με εμβάσματα από λογαριασμό ημεδαπής ή οι οποίοι έχουν, αντιστρόφως, τροφοδοτήσει, με εισερχόμενα εμβάσματα, τηρούμενο στην ημεδαπή τραπεζικό λογαριασμό, δεν είναι κατά νόμον συμπληρωματικά».

Επειδή, από το περιεχόμενο του ως άνω πίνακα εισερχομένων-εξερχομένων εμβασμάτων, συνάγεται ότι ο υπ' αριθμ.(IBAN:) αλλοδαπός λογαριασμός με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και το σύζυγό της, στην τροφοδοτήθηκε, κατά τα έτη 2008 έως και 2014 από ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό/λογαριασμούς της τράπεζας στις 08/04/2008, 14/04/2009, 26/11/2010 και 08/08/2014 (εξερχόμενα

εμβάσματα).

Επιπλέον ο ίδιος λογαριασμός, τροφοδότησε ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας στις 13/10/2009 (εισερχόμενο έμβασμα), συνεπώς πρόκειται για λογαριασμό που έχει τροφοδοτηθεί απευθείας με εμβάσματα από λογαριασμό της ημεδαπής και ο οποίος επιπλέον έχει τροφοδοτήσει με εισερχόμενα εμβάσματα, τηρούμενο στην ημεδαπή τραπεζικό λογαριασμό.

Συνεπώς, κατά τη χρήση 2009 εισήχθησαν ποσά στους ημεδαπούς λογαριασμούς μέσω του υπ' αριθμ.λογαριασμού της, με συνδικαιούχους την ελεγχόμενη και τον αποβιώσαντα σύζυγό της, τα οποία προέρχονταν από το λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας στην τράπεζα

Επειδή, για λογαριασμούς που τροφοδοτούνται από άλλους τηρούμενους στην αλλοδαπή τραπεζικούς λογαριασμούς, το ζήτημα αν τα σχετικά με αυτούς στοιχεία μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά πρέπει να κρίνεται κατά περίπτωση, με κριτήριο αν, κατά τον εκάστοτε κρίσιμο χρόνο, οι ελληνικές φορολογικές αρχές μπορούσαν να αποκτήσουν πρόσβαση στο υπόλοιπο και τις κινήσεις των λογαριασμών αυτών στο πλαίσιο συστήματος διοικητικής συνδρομής (ΣΤΕ 1062/2023).

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την προπαρατεθείσα Απόφαση του ΣΤΕ 734/2023 – Σκέψη 9: **«Ωστόσο, εάν κατά τον φορολογικό έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στη σκέψη 4, εντοπιστεί, εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, έμβασμα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, όπως εν προκειμένω, η φορολογική αρχή υποχρεούται, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια κατά την άσκηση των ως άνω ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων, α) να ζητήσει αμελλητί από τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πληροφορίες σχετικά με την προέλευση του εμβάσματος, ιδίως εκείνες που (οφείλουν να) τηρούν υποχρεωτικά βάσει του άρθρου 4 παρ. 1 του Κανονισμού (ΕΚ) 1781/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, δηλαδή το όνομα, τη διεύθυνση και τον αριθμό λογαριασμού του πληρωτή, β) να καλέσει τον φορολογούμενο προς παροχή εξηγήσεων σχετικά με την πηγή και την αιτία του εμβάσματος. Εάν δε από τις ενέργειες αυτές αποκαλυφθεί η ύπαρξη λογαριασμού του φορολογούμενου σε τραπεζικό ίδρυμα στην, χωρίς όμως να αποδεικνύεται, πέραν πάσης αμφιβολίας, το περιεχόμενό του κατά την ίδια πενταετία, η φορολογική αρχή οφείλει, περαιτέρω, να ενεργοποιήσει τις προβλεπόμενες στις διεθνείς συμβάσεις διαδικασίες διοικητικής συνεργασίας με τις αρμόδιες αρχές της, διότι στην περίπτωση αυτή πληρούται η εκτεθείσα στη σκέψη 5 προϋπόθεση ύπαρξης, τεκμηριωμένα, εύλογης πιθανότητας οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες για την εφαρμογή της Σύμβασης και της ημεδαπής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος. Εφόσον η φορολογική αρχή παραλείψει τις ως άνω ενέργειες εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν δύναται, ακολούθως, να αξιοποιήσει, ως «συμπληρωματικά», κατά το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του ΚΦΕ, τα με οποιονδήποτε τρόπο περιερχόμενα μετά την πενταετία στοιχεία για την ύπαρξη και το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις του συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού του φορολογούμενου στην και να επιτύχει την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία. Και τούτο, ανεξαρτήτως του ότι είναι άδηλο εάν η πραγματοποίηση των ως άνω οφειλόμενων ενεργειών θα οδηγήσει στην απόκτηση των ως άνω στοιχείων από τις ελβετικές αρχές στο πλαίσιο εφαρμογής των προεκτεθεισών**

διεθνών συμβάσεων. Επομένως, στοιχεία σχετικά με το περιεχόμενο/υπόλοιπο του αποκαλυφθέντος τραπεζικού λογαριασμού στην, τα οποία η φορολογική αρχή μπορούσε και όφειλε, με βάση τα ανωτέρω, να αναζητήσει από τις ελβετικές αρχές εντός της πενταετίας και δεν το έπραξε, δεν θεωρούνται συμπληρωματικά εάν τεθούν υπόψιν της φορολογικής αρχής μετά την πενταετία, όπως ορθώς έκρινε το δικάσαν διοικητικό εφετείο»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση αν και έλαβαν χώρα εμβάσματα μεγάλης αξίας, η φορολογική αρχή δεν προέβη, στις ως άνω περιγραφόμενες ενέργειες, ήτοι: α) να ζητήσει αμελλητί από τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα πληροφορίες σχετικά με την προέλευση του εμβάσματος, β) να καλέσει τον φορολογούμενο προς παροχή εξηγήσεων σχετικά με την πηγή και την αιτία του εμβάσματος και γ) εάν κρινόταν απαραίτητο, να ενεργοποιήσει τις προβλεπόμενες στις διεθνείς συμβάσεις διαδικασίες διοικητικής συνεργασίας με τις αρμόδιες αρχές της

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Συνομοσπονδίας «για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος», η οποία κυρώθηκε (με το συνημμένο σε αυτήν Πρωτόκολλο) με το άρθρο πρώτο του ν. 1502/1984 (Α' 192), η ημεδαπή Διοίκηση μπορούσε να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές της πληροφορίες, οι οποίες (α) ήταν «αναγκαίες για την εφαρμογή» των διατάξεων της Σύμβασης από την ελληνική φορολογική Διοίκηση και (β) βρίσκονταν στη διάθεση των ελβετικών αρχών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της Συγκεκριμένα, η ημεδαπή φορολογική Διοίκηση μπορούσε να ζητήσει από τις ελβετικές αρχές πληροφορίες σχετικά με την ύπαρξη, το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ορισμένων προσώπων στην, μόνον εάν οι πληροφορίες αυτές ήταν «αναγκαίες» για τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των προσώπων αυτών ή και άλλων προσώπων, κατ' εφαρμογή της Σύμβασης και της ημεδαπής φορολογικής νομοθεσίας, τούτο δε υπονοεί ότι δεν επιτρεπόταν η απλή «αλίευση» τέτοιων πληροφοριών, αλλά έπρεπε να συντρέχει, βάσει συγκεκριμένων στοιχείων, εύλογη πιθανότητα οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες (ΣτΕ 734/2023 – Σκέψη 5).

Επειδή, οι προβλέψεις αυτές δεν μετεβλήθησαν επί της ουσίας με την αντικατάσταση του άρθρου 25 της Σ.Α.Δ.Φ. με το κυρωθέν, με τον ν. 4034/2011, τροποποιητικό πρωτόκολλο, ενώ με το άρθρο πρώτο του ν. 4105/2013, επαναλήφθηκε κατ' ουσίαν η ως άνω προϋπόθεση περί αναγκαιότητας των ζητούμενων πληροφοριών «για την εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης». Δυνατότητα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για τηρούμενους στην τραπεζικούς λογαριασμούς υπήρξε μετά την έναρξη ισχύος της από 27/05/2015 Συμφωνίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Συνομοσπονδίας για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα.

Επειδή, εν προκειμένω πληρείτο η προϋπόθεση ύπαρξης εύλογης πιθανότητας οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες για την εφαρμογή της Σύμβασης και της ημεδαπής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος και από το έτος 2015 και μετά, υπήρχε η δυνατότητα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για τηρούμενους στην τραπεζικούς λογαριασμούς.

Επειδή, η φορολογική αρχή παρέλειψε τις ως άνω ενέργειες, εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δηλαδή έως 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016 για τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, δε δύναται να αξιοποιήσει, ως συμπληρωματικά, κατά το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του ΚΦΕ, τα με οποιονδήποτε τρόπο περιερχόμενα μετά την πενταετία στοιχεία για την ύπαρξη και το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της στην και να επιτύχει την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία, δεδομένου επιπλέον ότι τα υπό κρίση στοιχεία προσκομίστηκαν οικειοθελώς από την ίδια την προσφεύγουσα, προκειμένου να αιτιολογηθούν πιστώσεις στους ημεδαπούς τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Κατόπιν αυτών παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών που προβάλλονται με την παρούσα.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της της και την ακύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Οικονομικό έτος 2009

- Υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ- ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	33.027,40	58.027,40	33.027,40	0,00
	της συζύγου	29.150,42	54.150,42	29.150,42	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.862,28	11.862,28	1.862,28	0,00
Προκαταβολή φόρου		2.928,60	2.928,60	2.928,60	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		381,07	381,07	381,07	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		76,21	76,21	76,21	0,00
Πρόσθετος φόρος τελών χαρτ. & ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)			9.380,00		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.248,16	24.628,16	5.248,16	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Οικονομικό έτος 2010

- Υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ- ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	28.703,49	93.728,49	28.703,49	0,00
	της συζύγου	18.744,15	83.769,15	18.744,15	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	1.688,64		1.688,64	0,00
	Χρεωστικό ποσό		11.316,36		
Προκαταβολή φόρου		1.230,72	1.230,72	1.230,72	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		192,96	192,96	192,96	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		38,59	38,59	38,59	0,00
Πρόσθετος φόρος τελών χαρτ. & ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)			12.198,69		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	248,30	24.955,39	248,30	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Οικονομικό έτος 2011

- Υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	30.339,01	45.339,01	30.339,01	0,00
	της συζύγου	35.600,25	50.600,25	35.600,25	0,00
Υπόλοιπο φόρου		Πιστωτικό ποσό			

	Χρεωστικό ποσό	4.811,22	10.161,29	4.811,22	0,00
Προκαταβολή φόρου		3.504,74	3.504,74	3.504,74	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		477,96	477,96	477,96	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		95,59	95,59	95,59	0,00
Πρόσθετος φόρος τελών χαρτ. & ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)			3.093,33		
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.889,51	17.332,91	8.889,51	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.