

ΣτΕ Β' Τμ. 658/2020

Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων – Παραγραφή – Παρέκταση (από πενταετία σε δεκαετία) λόγω συμπληρωματικών στοιχείων – Πληροφορίες σχετικές με τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελβετία

Σύμφωνα με το άρθρο 25 της (κυρωθείσας με το ν. 1502/1984) Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας “για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος”, όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2011, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα της προβλεπόμενης στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) πενταετούς προθεσμίας παραγραφής ως προς τις επίδικες χρήσεις 2004 και 2005, η ημεδαπή Διοίκηση μπορούσε να ζητήσει από τις αρμόδιες αρχές της Ελβετίας 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 Ελβετίας, κατά την κανονική πορεία της λειτουργίας της ελβετικής Διοίκησης. Η δεύτερη των ως άνω (σωρευτικώς προβλεπόμενων) προϋποθέσεων αναφέρεται στο περιεχόμενο της ελβετικής νομοθεσίας, ήτοι αλλοδαπού δικαίου, το οποίο, όμως, δεν προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση του Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 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 Ελβετία, 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 (σε αντίθεση με όσα ίσχυαν αναφορικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς στην ημεδαπή) δεν επιτρεπόταν η απλή “αλίευση” τέτοιων πληροφοριών, αλλά έπρεπε να συντρέχει, βάσει συγκεκριμένων στοιχείων, εύλογη πιθανότητα οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες (πρβλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 16.5.2017, C-682/15, Berlioz Investment Fund SA, σκέψη 67, αναφορικά με την ανάλογη προϋπόθεση περί «προβλέψιμης συνάφειας» των ζητούμενων πληροφοριών, κατά την έννοια του άρθρου 1 παρ. 1 της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας). Η παραπάνω ερμηνεία επιρρωνύεται από τη νέα διάταξη του άρθρου 25 της Σύμβασης (που τέθηκε κατόπιν κύρωσης με το ν. 4034/2011 Πρωτόκολλου τροποποιητικού της Σύμβασης), η οποία επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν την ως άνω προϋπόθεση περί αναγκαιότητας των ζητούμενων πληροφοριών (δεδομένου ότι αναφέρεται σε «πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της Σύμβασης ή τη διαχείριση ή επιβολή των εσωτερικών νομοθεσιών σε σχέση με τους φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση»), σε συνδυασμό με τη νέα παράγραφο 4 του Πρωτοκόλλου της Σύμβασης (κύρωση με το ν. 4105/2013), η οποία διευκρινίζει, συναφώς, ότι το αιτούν πληροφορίες Συμβαλλόμενο Κράτος πρέπει να έχει εξαντλήσει όλες τις τακτικές πηγές πληροφοριών που είναι διαθέσιμες, σύμφωνα με την εσωτερική φορολογική διαδικασία, καθώς και ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 25 διοικητική συνδρομή δεν περιλαμβάνει μέτρα που στοχεύουν στην απλή “αλίευση αποδείξεων”. Επιπλέον, η ίδια ερμηνεία τελεί σε αρμονία με την προβλεπόμενη στο άρθρο 10 παρ. 3 της (κυρωθείσας με το ν. 3363/2005 Συμφωνίας) μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας 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, για τις επίδικες χρήσεις των ετών 2004 και 2005, ήταν και η διερεύνηση της ύπαρξης τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων στην Ελβετία 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 Ελβετίας (και ανεξαρτήτως του ζητήματος εάν τα εν λόγω στοιχεία βρίσκονταν στη διάθεση των ελβετικών αρχών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της Ελβετίας, κατά την κανονική πορεία της λειτουργίας της ελβετικής Διοίκησης), 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 Ελβετίας, κατά τις χρήσεις των ετών 2004 και 2005, τα οποία περιήλθαν σε γνώση της ημεδαπής φορολογικής Διοίκησης μετά την 1.1.2012 (και πριν από την 31.12.2016) αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), τα οποία οδηγούν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών (συνάδουσα προς τις επιταγές της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας), στην επιμήκυνση σε δεκαετία της (κατ' αρχήν οριζόμενης πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής της εξουσίας του Ελληνικού Δημοσίου για τη διαπίστωση της ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, συναγόμενης από τα στοιχεία αυτά, σε σχέση με τις προαναφερόμενες χρήσεις και, συνακόλουθα, για την επιβολή των αναλογούντων φόρων και συναφών κυρώσεων. Αντιθέτως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των αναιρεσίβλητων στην ημεδαπή, κατά τα έτη 2004 και 2005, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» (ήτοι, στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματός τους, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετία), ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία, τέτοια στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκε η φορολογική Διοίκηση για την έκδοση των επίδικων καταλογιστικών πράξεων, ως προς τις χρήσεις των ετών 2004 και 2005, δεν μπορούν να ληφθούν νομίμως υπόψη από το ΔΕΑ για τη διαπίστωση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, ως προς χρήσεις αυτές.