

A.B. (M)

A.B. (M)

Αριθμός 2934/2017

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 11 Οκτωβρίου 2017, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Μ. Πικραμένος, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Α. Γαλενιανού-Χαλκιαδάκη, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 15 Φεβρουαρίου 2017 αίτηση:

του Ελληνικού Δημοσίου (Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων), που παρέστη με την Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της Φραγκίσκης Βάγγερ, κατοίκου Ψυχικού Αττικής (οδός Αρσάκη αρ. 12), η οποία παρέστη με τους δικηγόρους: 1) Γεώργιο Μυλωνογιάννη (Α.Μ. 17875) και 2) Καλομοίρα Κωτσαλά (Α.Μ. 29938), που τους διόρισε με πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή το αναιρεσεΐον Δημόσιο επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 3820/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την εκπρόσωπο του αναιρεσεΐοντος, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναίρεσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τους πληρεξουσίου της ανααιρεσίβλητης, οι οποίοι ζήτησαν την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

./.

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται κατά το νόμο η καταβολή παραβόλου και η οποία έχει εισαχθεί στην επταμελή σύνθεση του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου, λόγω σπουδαιότητας, με την από 28.2.2017 πράξη της Προέδρου του, ζητείται η αναίρεση της 3820/2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκε, κατ' αποδοχή προσφυγής της ήδη αναιρεσίβλητης, η σιωπηρή απόρριψη, από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, της με αριθ. πρωτ. 27687/11.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη αναιρεσίβλητης, ως μοναδικής κληρονόμου του (αποβιώσαντος την 11.7.2009) πατρός της Κωνσταντίνου Βάγγερ, (α) κατά των παρακάτω συναφών οκτώ οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2001 - 2008, του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Χολαργού, οι οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος του προαναφερόμενου αποβιώσαντος πατρός της: (1) της πράξης 199/15/48/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 73.564,53 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 88.277,44 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2001, (2) της πράξης 190/15/51/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 30.949,15 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 37.138,37 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2002, (3) της πράξης 191/15/45/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 82.273,03 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 98.727,64 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2003, (4) της πράξης 192/15/60/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 124.463,43 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 149.356,12 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2004, (5) της 193/15/62/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 11.706,23 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης

./.

14.047,48 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2005, (6) της πράξης 200/15/37/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 526.050,20 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 631.260,24 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2006, (7) της πράξης 194/15/27/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 21.506,70 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 25.808,04 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2007, και (8) της 195/15/23/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 62.471,44 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 74.965,73 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2008 καθώς και (β) κατά της 196/15/9/11.5.2015 συναφούς οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008, του ίδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της, έκτακτη εισφορά 5.000 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 6.000 ευρώ.

2. Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 και, περαιτέρω, με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 – έναρξη ισχύος του άρθρου 15 από τη δημοσίευση του νόμου 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), ορίζει, στο εδάφιο α', ότι «Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. [...]» (η ως άνω διάταξη τέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 3900/2010 και επαναλήφθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ν. 4446/2016). Επιπλέον, σύμφωνα με

την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...]. Προκειμένου για διαφορές από ασφαλιστικές εισφορές, φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, ως ποσό της διαφοράς νοείται το ποσό εισφοράς, φόρου κ.λπ., χωρίς προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους, που αμφισβητείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.». Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναίρεσης, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων αμφοτέρων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (βλ. ΣτΕ 1873/2012 επταμ., 435/2017 κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της πρώτης των ανωτέρω παραγράφων, ο αναιρεσιών βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπέισα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου (βλ. ΣτΕ 4163/2012 επταμ., 1365/2017 επταμ. κ.ά.). Εξάλλου, κατά την έννοια των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 4 του π.δ. 18/1989, (α) όταν με μία προσφυγή έχουν προσβληθεί περισσότερες πράξεις και το

διοικητικό δικαστήριο εκδίδει μία απόφαση επί αυτής, ως ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά, διότι η προσβολή με μία προσφυγή περισσότερων πράξεων, καθώς και η έκδοση από τα διοικητικά δικαστήρια μίας απόφασης, αποτελούν τυχαία γεγονότα που δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να κριθεί εάν παραδεκτώς ασκείται η αίτηση αναιρέσεως από απόψεως ποσού (βλ. ΣΤΕ 1897/2016 επταμ., 886/2016 επταμ., 2698/2015 επταμ., 1763/2014 εν συμβ. κ.ά.) και (β) εφόσον με καθεμία επίδικη πράξη της φορολογικής Διοίκησης έχει επιβληθεί κύριος φόρος καθώς και πρόσθετος φόρος, για τον υπολογισμό του ποσού της διαφοράς, δεν λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη ο πρόσθετος φόρος (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 2825/2016, 1838/2015, 551/2016 εν συμβ., 2262/2016 εν συμβ.). Τέλος, σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία ενδικοφανής προσφυγή κατά περισσότερων καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής απορρίπτεται σιωπηρά (λόγω άπρακτης παρόδου της προβλεπόμενης στο νόμο προσθεσμίας για έκδοση απόφασης επ' αυτής), η εν λόγω σιωπηρή/τεκμαιρόμενη απόρριψη αναλύεται σε τόσες απορριπτικές πράξεις της φορολογικής Διοίκησης όσες και οι προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή, για τις ανάγκες υπολογισμού του ποσού της αναιρετικής διαφοράς, σύμφωνα με την ως άνω παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989.

3. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη (αλλά και όσα αναφέρονται στο από 13.1.2017 σχετικό σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προς το Συμβούλιο της Επικρατείας), το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση είναι κατώτερο των 40.000 ευρώ, κατά το μέρος της που αφορά στην ακύρωση της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της αναιρεσίβλητης κατά των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού υπ' αριθμ. 190/15/51/11.5.2015 (οικον. έτους 2002), 193/15/62/11.5.2015 (οικον. έτους 2005),

./.

194/15/27/11.5.2015 (οικον. έτους 2007) και 196/15/9/11.5.2015 (οικον. έτους 2008). Συνεπώς, κατά το ως άνω μέρος της, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη. Αντίθετα, η αίτηση αυτή ασκείται παραδεκτως, από απόψεως ποσού, κατά τα λοιπά.

4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2001, 2003, 2004, 2006, 2008 – ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το ν. 4172/2013, που θέσπισε νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 8 του ν. 2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτική προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την

./.

ισχύουσα νομοθεσία [ν.δ. 1059/1971], απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου [με τις ανωτέρω διατάξεις της περίπτωσης β' κωδικοποιήθηκαν οι ρυθμίσεις του άρθρου 13 του ν. 1828/1989 (Α' 2) και της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του ν. 2214/1994 (Α' 75)]. Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 [...] απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών [ΥΠ.Ε.Δ.Α.] και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή. γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες. δ) [...]». Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για

τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από [...] κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα [...] οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου [...]. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ. [...]». Εξάλλου, το άρθρο 67B του ΚΦΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν. 4038/2012 (Α' 14), τροποποιήθηκε με την παράγραφο Β.1 του άρθρου πέμπτου του ν. 4079/2012 (Α' 180) και εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς χρήσεις (σύμφωνα με την παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4110/2013, Α' 17), ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων μπορεί να διενεργείται και με τεχνικές έμμεσου ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνεται το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου. Περαιτέρω, ο νόμος 4174/2013 (Α' 170, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει, στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 (που ανήκει στο τέταρτο κεφάλαιο του νόμου), όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 42 παρ. 3 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.», στο άρθρο 15, ότι «1. [...]. 2. [...] 3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από [...] τρίτα

πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα [...] για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων [...]. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες. 4. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους [...]. 5. Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο. [...]», στο άρθρο 27 παρ. 1, ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου, και, στο άρθρο 66, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και, στη συνέχεια, αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με τη διάταξη του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2. [...] 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. [...]». Βάσει της ως άνω εξουσιοδοτικής

διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1033/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με τίτλο «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013» (Β' 276), η οποία, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1054/2015 (Β' 495) του ίδιου οργάνου, προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι τα πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να διαβιβάζουν περιοδικά στο Υπουργείο Οικονομικών ηλεκτρονικά αρχεία με στοιχεία που αφορούν σε τόκους καταθέσεων, *repos* και διανεμηθέντα μερίσματα, σε δεδομένα καταθετικών λογαριασμών ή/και λογαριασμών πληρωμών φυσικών προσώπων, οι οποίοι εμφανίζουν είτε συνολική ετήσια κίνηση χρέωσης είτε συνολική ετήσια κίνηση πίστωσης, μεγαλύτερη των 100.000 ευρώ, σε χαρτοφυλάκια φυσικών προσώπων για κινητές αξίες, με ημερομηνία 31/12 τόσο εκάστου ημερολογιακού έτους αναφοράς όσο και του αμέσως προηγούμενου, χρηματικής αξίας μεγαλύτερης από 200.000 ευρώ, σε χρηματικά ποσά καταβληθέντα για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων και σε μεταφορές κεφαλαίων στο εξωτερικό. Παράλληλα, με το άρθρο 62 του ν. 4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των ανωτέρω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Συναφώς, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και

πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται αναλυτικά στο από από 3.10.2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ προς το Δικαστήριο. Τέλος, σε περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιβάλλεται στον παραβάτη πρόσθετος φόρος (κύρωση), ανερχόμενος σε ορισμένο ποσοστό του διαφυγόντος φόρου (βλ. άρθρο 86 του ΚΦΕ και ήδη άρθρο 58 του ν. 4174/2013).

5. Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 68 του ΚΦΕ ορίζει ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου [των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος] ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] 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) [...]» [η ρύθμιση της περίπτωσης α επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α΄ 276/22-12-2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν. 3522/2006 και μετά]. Περαιτέρω, το άρθρο 84 του ΚΦΕ ορίζει ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων φόρων [...] το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...] παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης [...]». Με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ιγ του άρθρου 39, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκε ως εξής: «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». Η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερόμενο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια (α) με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006), σύμφωνα με το οποίο «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]», (β) με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008), που ορίζει ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι

31.12.2009. [...]», (γ) με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009), κατά το οποίο «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010», (δ) με το άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010), που ορίζει ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010», (ε) με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010), ως εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011», (στ) με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012», και (ζ) με το άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012), κατά το οποίο «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παράλληλα προς τις ανωτέρω και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170/26.7.2013 – έναρξη ισχύος του, από την 1.1.2014, σύμφωνα με το άρθρο 67 του νόμου αυτού, που αναριθμήθηκε στη συνέχεια σε άρθρο 73). Ειδικότερα, σύμφωνα με τον κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του εν λόγω

Κώδικα, η έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ενώ η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου 36, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίζει, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, ότι «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72, παρ. 1 και 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), προβλέπεται ότι «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. [...] 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. [...]». Σύμφωνα με την περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου Δ.2: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της

παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές».

6. Επειδή, με τις σκέψεις 5, 6 και 10 της απόφασης 1738/2017 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν τα ακόλουθα: «5. Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣΤΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά. • βλ. και το ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α΄ 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣΤΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣΤΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων (πρβλ. ΣΤΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, επίσης ΔΕΕ, 2.6.2016, C-81/15, Καπνοβιομηχανία Καρέλια Α.Ε. κατά Υπουργού Οικονομικών, σκέψη 45, 3.9.2015, C-384/14, Etablissement national des produits de l' agriculture et de la mer (FranceAgriMer) κατά Sodiaal International SA, σκέψη 30). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την

./.

επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΔΕΕ, 17.9.2014, C-341/13, Cruz & Companhia Lda κατά Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP), σκέψεις 62 και 65). Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τηρήσεως των ως άνω οικονομικών υποχρεώσεών τους, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της, β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου – που αποτελεί, σε συνδυασμό και με τις συνεχείς μεταβολές της σχετικής με φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών

δραστηριοτήτων, με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία, ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως, σε βλάβη του δημοσίου συμφέροντος – και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά την σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαμβάντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις, ιδιαιτέρως, μάλιστα, σε περίπτωση που επιβάλλονται ταυτοχρόνως οικονομικές επιβαρύνσεις για περισσότερα έτη, και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελεύσεως επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απωλείας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων

δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους. Εξάλλου, η Διοίκηση, διαθέτουσα προδήλως περιορισμένο αριθμό καταλλήλως εκπαιδευμένου προσωπικού, ικανού να αξιολογήσει τα προκύπτοντα με βάση τις σύγχρονες μεθόδους ελέγχου στοιχεία, και επιβαρυνόμενη με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων, διεπομένων ενδεχομένως, ενόψει των αλληπαλλήλων τροποποιήσεων της σχετικής με φόρους, τέλη και εισφορές νομοθεσίας, από μη ισχύουσες πλέον κατά τον χρόνο του ελέγχου διατάξεις, όσο και νέων υποθέσεων, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων στις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους διοικουμένους της συνειδήσεως για την εκπλήρωση των σχετικών με φόρους, τέλη και εισφορές υποχρεώσεών τους, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων, καθώς και να αποφύγουν τη συσσώρευση οικονομικών επιβαρύνσεων πολλών ετών. 6. Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος

το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων

(όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισέως τους. [...] 10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [άρθρο 11 του ν. 3513/2006, άρθρο 29 του ν. 3697/2008, άρθρο 10 του ν. 3790/2009 και άρθρο 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010] παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να

./.

φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις [μεταξύ των οποίων και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012], η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010] αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή

./.

της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.».

7. Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για το ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Εξάλλου, δεδομένου ότι πρόκειται για το ίδιο κατ' ουσίαν νομικό ζήτημα, το οποίο επιλύθηκε με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας, δεν συντρέχει περίπτωση υποχρεωτικής παραπομπής σε αυτήν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 5 του Συντάγματος, του ζητήματος της συμφωνίας ή μη προς το Σύνταγμα των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 (πρβλ. λ.χ. ΣτΕ 112/2016 επταμ.).

8. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφασή του, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «9. [Α]πό την παραπάνω διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του ισχύοντος κατά τις κρίσιμες φορολογικές περιόδους Κ.Φ.Ε. συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου

για επιβολή φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης, με την έννοια ότι μέσα στην πενταετία αυτή πρέπει να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον υπόχρεο το σχετικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 προκύπτει ότι η παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2008 αφορά μόνον τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε πρωτογενώς στις 31-12-2006 και 31-12-2007, δηλαδή, αφορά τις υποθέσεις των χρήσεων 2000 και 2001. Εξάλλου, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2010, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, που προπαρατέθηκαν, προκύπτει ότι οι παρατάσεις αυτές αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31-12-2008, 31-12-2009, 30-6-2010, 31-12-2010, 31-12-2011 και 31-12-2012 και όχι και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες, μετά από την προηγηθείσα παράταση του άρθρου 11 του ν. 3513/2006. Αντίθετη ερμηνεία των τελευταίων αυτών διατάξεων, ότι δηλαδή οι περαιτέρω διαδοχικές (έξι) παρατάσεις της ως άνω προθεσμίας αφορούν όλες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η εν λόγω προθεσμία έληγε όχι μόνο πρωτογενώς αλλά και κατά παράταση, θα ήταν ευθέως αντισυνταγματική, διότι θα παραβίαζε την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη. [...] 13. Επειδή, το Δικαστήριο,

./.

σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν στην σκέψη 9, λαμβάνει υπόψη τα εξής: α) Ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. για την έκδοση και κοινοποίηση 1) της 199/15/48/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001 (χρήση 2000), άρχισε στις 31-12-2001, δηλαδή στο τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2006, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, μόνο μέχρι τις 31-12-2008, 2) της 190/15/51/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001), άρχισε στις 31-12-2002 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2007, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, μόνο μέχρι τις 31-12-2008, 3) της 191/15/45/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002), άρχισε στις 31-12-2003 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2008, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008 μέχρι την 31-12-2009, 4) της 192/15/60/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003), άρχισε στις 31-12-2004 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2009, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009 και το άρθρο 82 του ν. 3842/2010 μέχρι την 31-12-2010, 5) της 193/15/62/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (χρήση 2004), άρχισε στις 31-12-2005 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2010, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 μέχρι την 31-12-2011, 6) της 200/15/37/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005), άρχισε στις 31-12-2006 και έληγε με την

./.

πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2011, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 μέχρι την 31-12-2012, 7) της 194/15/93/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), άρχισε στις 31-12-2007 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2012, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.4098/2012 μέχρι την 31-12-2013, 8) της 195/15/93/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), άρχισε στις 31-12-2008 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2013 και 9) της 196/15/9/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικ. έτους 2008, άρχισε στις 31-12-2008 (χρήση 2007) και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2013, β) ότι η παράταση των δύο ετών που προβλέπεται από το άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 ισχύει για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά και για τις οποίες θα έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την ημερομηνία παραγραφής και συνεπώς, δεν ισχύει η παράταση αυτή, εφόσον, για τις κρινόμενες χρήσεις 2006 και 2007, η παραγραφή έληξε στις 31-12-2013, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την ημερομηνία αυτή και γ) ότι η παράταση των δύο ετών που προβλέπεται στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013, αφορά μεν τις χρήσεις 2006 και 2007, η παραγραφή των οποίων έληγε στις 31-12-2013, όμως, δεν εφαρμόζεται στην προκείμενη περίπτωση, γιατί δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτής και συγκεκριμένα, να έχουν αποσταλεί μέχρι 31-12-2013, στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες ή να εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, ή να έχει εκδοθεί εισαγγελική παραγγελία, εντολή ελέγχου κλπ μέχρι την ημερομηνία αυτή (31-12-2013). Και τούτο, διότι με την ΑΒΜ ΕΟΕΛΛ 48/2014 Εισαγγελική

Παραγγελία παραδόθηκε στον Έλεγχο το 3493/5-02-2014 εμπιστευτικό έγγραφο μαζί με οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD), ενώ, ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1151/10.4.2014 εντολή ελέγχου και όχι από την έκδοση της υπ' αρ. 283/4.10.2012 εισαγγελικής παραγγελίας, όπως αναποδείκτως διατείνεται το Δημόσιο, απορριπτομένου του σχετικού ισχυρισμού του. Επομένως, όλες οι ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που αφορούν τις χρήσεις 2000 - 2007 και έκτακτης εισφοράς για τη χρήση 2007, που εκδόθηκαν στις 11-5-2015 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 13-5-2015, δηλαδή, μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής αυτών, που έληγε, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, στις 31-12-2008, 31-12-2008, 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013 και 31-12-2013 αντίστοιχα, το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει στη βασική πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτή παρατάθηκε νομίμως, κατά το βάσιμο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.».

9. Επειδή, με τον πρώτο λόγο αναίρεσης, το αναιρεσίον Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και, συνακόλουθα, εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010), του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της συνταγματικής αρχής της ασφάλειας του δικαίου, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο (i) έκρινε ότι οι παρατάσεις που δόθηκαν με τις έξι τελευταίες από τις εν λόγω διατάξεις αφορούν στις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2008, 31.12.2009, 30.6.2010, 31.12.2010, 31.12.2011 και 31.12.2012, αντίστοιχα, καθόσον αντίθετη ερμηνεία των παραπάνω νομοθετικών διατάξεων, σύμφωνα με

την οποία αυτές καταλάμβαναν και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής είχε ήδη παραταθεί με προηγούμενο νόμο, θα παραβίαζε τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου και (ii) βάσει της ανωτέρω ερμηνείας, έκρινε, περαιτέρω, ότι είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των επίδικων καταλογιστικών πράξεων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του ανωτέρω λόγου, ενόψει της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, το Δημόσιο ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του προαναφερόμενου νομικού ζητήματος που έκρινε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Δεδομένου ότι κατά το χρόνο άσκησης της κρινόμενης αίτησης δεν υπήρχε πράγματι νομολογία του Δικαστηρίου επί του ως άνω τιθέμενου νομικού ζητήματος, ο τελευταίος ισχυρισμός του Δημοσίου είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Ωστόσο, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψεις 6 και 7, οι επίμαχες νομοθετικές διατάξεις αντίκεινται στο Σύνταγμα και, για το λόγο αυτό, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής. Επομένως, ο ως άνω λόγος αναίρεσης, ο οποίος ερείδεται επί της αντίθετης, εσφαλμένης εκδοχής, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Τούτων έπεται ότι οι δύο έτεροι προβαλλόμενοι λόγοι αναίρεσης, οι οποίοι αναφέρονται στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων του (άρθρου 84 παρ. 4 και του άρθρου 68 παρ. 2 του) ΚΦΕ περί δεκαετούς παραγραφής είναι, εν πάση περιπτώσει, απορριπτέοι ως αλυσιτελείς, σε σχέση με τις επίδικες καταλογιστικές πράξεις για τα οικονομικά έτη 2001, 2003 και 2004, δεδομένου ότι, ακόμα κι αν γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου ως προς τις εν λόγω χρήσεις (2000, 2002 και 2003) υπέκειτο σε δεκαετή παραγραφή, πάντως η τελευταία είχε ήδη συμπληρωθεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης (2015) των προαναφερόμενων καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις αυτές. Συνεπώς, η αίτηση αναίρεσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη, κατά το αντίστοιχο σκέλος της.

10. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση

φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου στην ημεδαπή περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό

./.

άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Εξάλλου, τα στοιχεία σχετικά με το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου αφορούν σε μη ευαίσθητα και γενικότερα, μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας προσωπικά δεδομένα, για την πρόσβαση στα οποία, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (βλ. ΣτΕ 884/2016, με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Παράλληλα, κατά τη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, η Διοίκηση και τα όργανά της δεσμεύονται από το προβλεπόμενο στο νόμο απόρρητο των στοιχείων του φορολογούμενου (βλ. άρθρο 85 του ΚΦΕ και ήδη άρθρο 17 του ν. 4174/2013). Ενόψει των προηγουμένων, το δικαίωμα προστασίας του ιδιωτικού βίου του φορολογούμενου, αναφορικά με τα εν λόγω προσωπικά δεδομένα του, σταθμιζόμενο προς το επιτακτικό δημόσιο συμφέρον της αποτελεσματικής διερεύνησης και καταστολής της φοροδιαφυγής, δεν απαιτεί να εξαρτάται η πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου στις προαναφερόμενες πληροφορίες από τη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής εκ μέρους του φορολογούμενου [πρβλ. United States Supreme Court 21.4.1976, United States v. Miller, 425 U.S. 435 (1976) και, εμμέσως, απόφαση

145/17.4.2012 της Ιταλικής Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων], απαίτηση η οποία θα επέβαλε ένα υπέρμετρο βάρος στη φορολογική Διοίκηση, δυσανάλογο προς τη φύση και τη βαρύτητα του εν λόγω δικαιώματος του διοικούμενου, και θα ήταν, ενόψει και της χρησιμότητας των πληροφοριών αυτών για την εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ασύμβατη με την ανάγκη επίτευξης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των συγκρουόμενων συμφερόντων του φορολογούμενου και του κράτους. Η προαναφερόμενη ερμηνεία επιρρωνύεται, άλλωστε, από το ενωσιακό δίκαιο, το οποίο, αφενός, έχει θεσπίσει καθεστώς αυτόματης ανταλλαγής μεταξύ των κρατών μελών πληροφοριών σχετικά με το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών φορολογούμενων στο τέλος εκάστου έτους, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας (βλ. Οδηγία 2014/107/ΕΕ και, ιδίως, σημείο 10 του προοιμίου της, στο οποίο διατυπώνεται σκέψη περί της αναλογικότητας του μέτρου σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό της αποτελεσματικής επιβολής της φορολογικής νομοθεσίας και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής) και, αφετέρου, προβλέπει τη δυνατότητα εθνικών περιορισμών της εμβέλειας των κανόνων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων, για την εξυπηρέτηση των οικονομικών συμφερόντων του κράτους στο πεδίο της φορολογίας (βλ. άρθρο 13 παρ. 1 περιπτ. ε της Οδηγίας 95/46/ΕΚ και παρόμοια ρύθμιση του άρθρου 23 παρ. 1 περιπτ. ε του Κανονισμού 2016/679, ο οποίος δεν έχει αρχίσει ακόμα να ισχύει). Επιπλέον, τέτοια απαίτηση (περί τεκμηριωμένης υπόνοιας τέλεσης φοροδιαφυγής) δεν συνάγεται από το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 4174/2013, που είναι εν προκειμένω εφαρμοστέο, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 884/2016) ούτε, άλλωστε, προβλεπόταν στο άρθρο 66 παρ. 1 περιπτ. β του ΚΦΕ, είναι δε απορριπτέα ως αβάσιμα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από το αναιρεσείον Δημόσιο, κατ' επίκληση της

εν λόγω διάταξης του ΚΦΕ. Μάλιστα, η κείμενη νομοθεσία προβλέπει την υποχρεωτική περιοδική διαβίβαση από τα τραπεζικά ιδρύματα στη φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικών αρχείων με στοιχεία που αφορούν, μεταξύ άλλων, σε τόκους καταθέσεων και σε δεδομένα καταθετικών λογαριασμών ή/και λογαριασμών πληρωμών φυσικών προσώπων, οι οποίοι εμφανίζουν είτε συνολική ετήσια κίνηση χρέωσης είτε συνολική ετήσια κίνηση πίστωσης, μεγαλύτερη των 100.000 ευρώ (προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1033/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει). Ενόψει των προηγουμένων, η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος, εδώ και πολλά χρόνια (ήδη από το έτος 1994, βάσει των νόμων 2214/1994 και 2238/1994 – σε άλλες έννομες τάξεις υπάρχει εδώ και αρκετές δεκαετίες: πρβλ. U.S. Court of Appeals, 8th Cir. 26.11.1935, Gleckman v. United States, 80 F 2.d 394, και γαλλικό Conseil d’Etat 5.4.1978 και 20.12.1978, Rec. Lebon 1978, σελ. 178 και 519, αντίστοιχα) και το οποίο οφείλει να αξιοποιεί συστηματικά για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, δεδομένου, άλλωστε, ότι η χρήση του όχι μόνο προβλέπεται ειδικώς στο νόμο αλλά και διευκολύνεται σημαντικά, στη σύγχρονη εποχή, από την τεχνολογία, τις δυνατότητες τις οποίες υποχρεούται να αξιοποιεί η φορολογική Διοίκηση, προς εξυπηρέτηση της ταχύτητας, της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων της (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, σκέψη 6 και ΣΤΕ Ολομ. 2649/2017, σκέψη 33), σύμφωνα και με την αρχή ότι τα τεχνολογικά μέσα της Διοίκησης πρέπει να εξελίσσονται και να προσαρμόζονται ευλόγως, ώστε να εξυπηρετούν τις ανάγκες της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και όχι η τελευταία να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται ενόψει των περιορισμών που προκύπτουν από τις υφιστάμενες τεχνικές

ρυθμίσεις και δυνατότητες των ηλεκτρονικών συστημάτων της φορολογικής Διοίκησης (πρβλ. ΣΤΕ 1445/2016 επταμ., σκέψη 8) ή από τις τυχόν ανεπάρκειες και ελλείψεις στην οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών της. Συναφώς, σημειώνεται ότι η φορολογική Διοίκηση, ανταποκρινόμενη στην ως άνω υποχρέωσή της, έχει ήδη αναπτύξει και θέσει σε λειτουργία ειδικό λογισμικό διασταύρωσης της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή των ελεγχόμενων φορολογούμενων (βλ. σχετικά τα αναλυτικώς αναφερόμενα στο από 3.10.2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ προς το Δικαστήριο).

11. Επειδή, οι νομοθετικές διατάξεις που ορίζουν το χρόνο παραγραφής της εξουσίας της Διοίκησης για επιβολή φόρου εισοδήματος και των σχετικών κυρώσεων, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, πρέπει να συνάδουν προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με τα κριθέντα στις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης 1738/2017 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου. Από τις εν λόγω σκέψεις της Ολομέλειας προκύπτει ότι η επιταγή αναλογικότητας/εύλογης διάρκειας της παραγραφής που ορίζεται στο νόμο για τις φορολογικές ενοχές και παραβάσεις συνδέεται κυρίως (α) με την αποτελεσματικότητα αλλά και τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων και, περαιτέρω, την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, ήτοι στα συνταγματικώς προστατευόμενα έννομα αγαθά της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης, από απόψεως ποσού) και της διασφάλισης της τήρησης στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, (β) με τη δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης οικονομικών δραστηριοτήτων, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, ήτοι εννόμων αγαθών προστατευόμενων επίσης από το Σύνταγμα (άρθρα 5 παρ. 1 και 106 παρ. 1 και 2) και (γ) με τη δυνατότητα προσήκουσας άσκησης του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος άμυνας του φορολογούμενου (ή των κληρονόμων του, σε περίπτωση θανάτου του). Η εύλογη διάρκεια

του χρονικού διαστήματος παραγραφής πρέπει, κατά τα συναγόμενα από τη σκέψη 6 της απόφασης της Ολομέλειας, να είναι σχετικώς μικρή, απαίτηση στην οποία ανταποκρίνεται η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετία, κατά τα γενόμενα δεκτά στη σκέψη 10 της ίδιας απόφασης. Η τοιαύτη (εύλογη) διάρκεια προκύπτει από δίκαιη στάθμιση και εξισορρόπηση των προαναφερόμενων, ερειδόμενων στο Σύνταγμα, συμφερόντων και δικαιωμάτων, στο πλαίσιο δε αυτό λαμβάνονται υπόψη και η ταχύτητα των εξελίξεων στην κοινωνική και οικονομική ζωή, που καθιστά αναγκαία την κατά το δυνατόν γρήγορη εκκαθάριση των οικονομικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων, η διευκόλυνση της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου από τις ηλεκτρονικές και λοιπές σύγχρονες ελεγκτικές μεθόδους, η υποχρέωση (ή η υποχρεωτική παροχή της δυνατότητας) διενέργειας των συναλλαγών των φορολογούμενων ηλεκτρονικά, μέσω του τραπεζικού συστήματος, καθώς και το ότι διάφορα δεδομένα που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα των φορολογούμενων, όπως εκείνα περί των τόκων των τραπεζικών τους καταθέσεων, εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται κάποια ενέργεια εκ μέρους τους (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, σκέψη 6). Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει επίσης να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής. Τέλος, οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.

12. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες

./.

χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση,

βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της

πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.

13. Επειδή, μειοψήφησε ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος, ο οποίος

./.

διατύπωσε την ακόλουθη άποψη. Για την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ και, ειδικότερα, αν στοιχεία για το υπόλοιπο ή και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή είναι ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της καταρχήν οριζόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής: α) η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων καθώς και των προβλεπόμενων κυρώσεων, συνιστά κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.), β) η φοροδιαφυγή είναι από τη φύση της συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.) και η Διοίκηση διαθέτει προδήλως περιορισμένο αριθμό καταλλήλως εκπαιδευμένου προσωπικού, ικανού να αξιολογήσει τα προκύπτοντα με βάση τις σύγχρονες μεθόδους ελέγχου στοιχεία (ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ.), λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι κατατίθενται ετησίως εκατομμύρια δηλώσεις φορολογουμένων, είναι δε κοινώς γνωστό ότι υπάρχουν πολλαπλάσιοι των φορολογουμένων τραπεζικοί λογαριασμοί, καθότι κάθε φορολογούμενος μπορεί να διαθέτει περισσότερους του ενός λογαριασμούς, γ) με την απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου 1738/2017 κρίθηκε αντισυνταγματική η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν τη λήξη της, ενόψει της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η οποία πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν πρόκειται για διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή φόρων, δ) μετά την ως άνω κρίση του Δικαστηρίου, η φορολογική αρχή οφείλει να ασκεί αποτελεσματικό έλεγχο

για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τήρησης των υποχρεώσεών τους εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής με τα μέσα που διαθέτει και με δεδομένο ότι ετησίως προστίθεται τεράστιος αριθμός φορολογικών δηλώσεων προς έλεγχο (πρβλ. 1738/2017 Ολομ.). Έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, και κατόπιν στάθμισης, αφενός, του δικαιώματος των διοικουμένων να μην αφήνονται έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας και, αφετέρου, της ανάγκης για αποτελεσματική λειτουργία της φορολογικής διοίκησης που να οδηγεί σε σύλληψη της φοροδιαφυγής, η πρόβλεψη δεκαετούς παραγραφής είναι συνταγματικώς ανεκτή, όταν τίθενται υπόψη της διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, μεταξύ δε των συμπληρωματικών στοιχείων περιλαμβάνονται και οι τραπεζικοί λογαριασμοί των φορολογουμένων στην ημεδαπή, από το υπόλοιπο ή και τις κινήσεις των οποίων μπορεί να προκύψει μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα.

14. Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το

φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

15. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε δεκτό ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι από 11.5.2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2001 έως 2008 και έκτακτης εισφοράς άρθρου 18 ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008, των αρμοδίων υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προκύπτουν τα ακόλουθα: «Με την ΑΒΜ ΕΟΕΛΛ 48/2014 Εισαγγελική Παραγγελία παραδόθηκε στον Έλεγχο το 3493/5-02-2014 εμπιστευτικό έγγραφο μαζί με οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) που περιελάμβανε: 1) Στοιχεία στα οποία ο φορολογούμενος πατέρας της προσφεύγουσας [ήδη αναιρεσίβλητης] φέρεται κάτοχος τραπεζικών λογαριασμών ή και λοιπών προϊόντων στην τράπεζα HSBC στη Γενεύη (Λίστα Λαγκάρντ), κατά το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του 2005 μέχρι και το Φεβρουάριο του έτους 2007 και συγκεκριμένα κάτοχος του λογαριασμού 30621, με υπόλοιπα λογαριασμού: Δεκέμβριος 2005 1.422.344,38 δολάρια ΗΠΑ (USD), Δεκέμβριος 2006 1.435.780.22 USD και Φεβρουάριος 2007 1.478.169,79 USD και 2) Στοιχεία από ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα ανά τράπεζα και τραπεζικό λογαριασμό των οποίων είναι κάτοχος ο ως άνω φορολογούμενος από το έτος 1997 έως το έτος 2011. Στη συνέχεια, ύστερα από την 6/0/1151/10-4-2014 Εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο Έλεγχος διερεύνησε τα οικονομικά δεδομένα και τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις του παραπάνω φορολογουμένου κατά τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2008 (χρήσεις 2000 - 2007). Ο ελεγχόμενος επιχειρηματίας, ο

οποίος είχε προαποβιώσει στις 11-7-2009, υπέβαλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος μαζί με τη σύζυγο του (η οποία δεν ελέγχεται) στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και από αυτές προκύπτει ότι τα κύρια εισοδήματά του αποτελούσαν εισοδήματα "φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο" (Κ.Α. 659), δηλαδή, αφορούσαν έσοδα από τόκους, κέρδη πώλησης μετοχών, τοκομερίδια, κέρδη από REPOS και λοιπά επενδυτικά προϊόντα. Ο εν λόγω φορολογούμενος υπήρξε Διευθύνων Σύμβουλος, Αντιπρόεδρος Δ.Σ. και Εκκαθαριστής της κατά την 30.12.2005 λυθείσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία "Βάγγερ Ανώνυμη Βιομηχανική και Εμπορική Εταιρεία Υφασμάτων", επίσης, μέλος του Δ.Σ. της ABEEY με την επωνυμία "Αφοι Σταυρινού", καθώς και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία "FRAGY INC.". Σε επισυναπτόμενους στην οικεία Έκθεση Ελέγχου λεπτομερείς και αναλυτικούς πίνακες απεικονίζεται η ακίνητη και κινητή περιουσία του φορολογουμένου, καθώς και η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών σε Τράπεζες εσωτερικού και εξωτερικού στις οποίες αυτός ήταν δικαιούχος, ατομικά ή από κοινού με άλλα πρόσωπα, κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2000 - 31.12.2007. Επίσης, διατηρούσε χαρτοφυλάκιο μετοχών με σημαντική κίνηση και είχε στην κατοχή του, πριν από το έτος 2000, 63.600 ονομαστικές μετοχές της ως άνω εταιρείας "ΒΑΓΓΕΡ", οι οποίες αντιπροσώπευαν ποσοστό 40% της εταιρείας, καθώς και 37.888 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας "Αφοι Σταυρινού", τις οποίες είχε αγοράσει κατά το έτος 1992. Μετά την επεξεργασία των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο Έλεγχος, των κινήσεων των τραπεζικών ιδρυμάτων και των φορολογικών δηλώσεων του φορολογουμένου για τα έτη ελέγχου, καθώς και από τα στοιχεία των δηλώσεων προηγούμενων ετών, οι οποίες μελετήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η τραπεζική θέση του ελεγχόμενου κατά την έναρξη του ελέγχου την 1.1.2000, ο Έλεγχος κατέληξε σε μια λίστα πρωτογενών συναλλαγών του φορολογουμένου, την οποία έθεσε υπόψη της προσφεύγουσας κόρης του, ως μοναδικής πλέον κληρονόμου του,

./.

καλώντας την, με το 38790/25.7.2014 έγγραφο, για παροχή διευκρινίσεων. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα κλήθηκε να παράσχει κάθε επαρκή διευκρίνιση 1) για όλες τις πρωτογενείς συναλλαγές, αιτιολογώντας την προέλευση των κατατεθέντων χρηματικών ποσών που εμφανίζονται στις συνημμένες (23) σελίδες (ΠΙΝΑΚΑΣ 1) (από ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζών), 2) του τρόπου πληρωμής (μετρητά, επιταγή κλπ) της πραγματικής αξίας των ακινήτων που αγοράστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2000 έως 31/12/2007 (συνημμένη κατάσταση αγορών ακινήτων ΠΙΝΑΚΑΣ 2) υποδεικνύοντας και τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν τις προαναφερθείσες αγορές, 3) τον τρόπο και το χρόνο απόκτησης των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στο ΕΤΑΚ του 2008 (εκτός των αγορών στο διάστημα 2000-2007), καθώς και τη χρήση αυτών για τα ελεγχόμενα έτη, 4) του τρόπου πληρωμής (μετρητά, επιταγή κλπ) της πραγματικής αξίας των αυτοκινήτων-δίτροχων που αγοράστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2000 έως 31/12/2007 (συνημμένη κατάσταση αγορών ΠΙΝΑΚΑΣ 3) υποδεικνύοντας και τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν τις προαναφερθείσες αγορές, 5) τον τρόπο και το χρόνο απόκτησης των ονομαστικών μετοχών της εταιρείας ΑΦΟΙ ΣΤΑΥΡΙΝΟΥ ΑΒΕΕΥ [...] και 6) να γνωρίσει τις συναλλαγές που είχε ο πατέρας της Κων/νος Βάγγερ με την εταιρεία CAPITAL MANAGEMENT ADVISORS S.A. με έδρα την Γενεύη της Ελβετίας, προσκομίζοντας όλα τα απαραίτητα παραστατικά, καθώς επίσης και τις καταθέσεις (εμβάσματα κλπ) που πραγματοποιήθηκαν στην HSBC στην Γενεύη Ελβετίας μέσω των παρακάτω IBAN [...]. Η προσφεύγουσα [ήδη αναιρεσίβλητη] ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του Ελέγχου και παρείχε διευκρινίσεις με τα με αριθμό πρωτ. 44472/19-09-2014 και 45202/24-09-2014 απαντητικά υπομνήματά της. Στη συνέχεια, ο Έλεγχος προχώρησε στην έκδοση προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

για τα οικ. έτη 2001 έως 2008, σύμφωνα με το ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), οι οποίες απεστάλησαν στην προσφεύγουσα μαζί με το με αριθ. πρωτ. 48650/21-10-2014 Σημείωμα διαπιστώσεων (άρθρο 28 του ν. 4174/2013), καθώς και κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν. 2690/1999), λόγω του ότι διαπιστώθηκαν φορολογητέα εισοδήματα πλέον των δηλωθέντων που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύει. Επίσης, της απεστάλη και το 66/11-2-2015 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων ως προς τα οικ. έτη 2003 και 2006. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στις παραπάνω κλήσεις, απάντησε με τα 51260/10-11-2014 και 9200/3-3-2015 Υπομνήματά της στις διαπιστώσεις του Ελέγχου. Τέλος, ο Έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς που προέβαλε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματά της σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και τα παραστατικά που είχε στη διάθεσή του από τα τραπεζικά ιδρύματα και τις ελεγκτικές εταιρείες, προέβη στη συνέχεια, μετά την παράθεση σχετικών πινάκων, στην αναδιαμόρφωση και τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου, ανά χρήση, ως εξής: Οικ. έτος 2001 (χρήση 1.1 - 31.12.2000) 61.462.475 δρχ, οικ. έτος 2002 (χρήση 1.1 - 31.12.2001) 30.212.698 δρχ, οικ. έτος 2003 (χρήση 1.1 - 31.12.2002) 219.582,58 €, οικ. έτος 2004 (χρήση 1.1 - 31.12.2003) 325.183,58 €, οικ. έτος 2005 (χρήση 1.1 - 31.12.2004) 43.290,57 €, οικ. έτος 2006 (χρήση 1.1 - 31.12.2005) 1.329.313 €, οικ. έτος 2007 (χρήση 1.1 - 31.12.2006) 67.954,24 € και οικ.έτος 2008 (χρήση 1.1-31.12.2007) 173.691,10 €. Βάσει των ανωτέρω, στις 11/5/2015, εκδόθηκαν αντίστοιχα σε βάρος του παραπάνω φορολογουμένου από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Χολαργού και κοινοποιήθηκαν στις 13/5/2015, οι οκτώ (8) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2001 - 2008 και η μια (1) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικ.

έτους 2008, του ίδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με τις οποίες καταλογίστηκαν οι διαφορές κυρίου φόρου και εισφοράς, καθώς και ο πρόσθετος φόρος και πρόσθετη εισφορά, που προαναφέρθηκαν [...]. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα άσκησε την 27687/11.6.2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά των παραπάνω πράξεων, ενώ, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης αυτής άσκησε την κρινόμενη προσφυγή.» Εξάλλου, με τις σκέψεις 4, 5 και 14 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης κρίθηκαν τα ακόλουθα: «4. Επειδή, από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων [των άρθρων 66 (παρ. 1), 68 (παρ. 1 και 2) και 84 (παρ. 1 και 4) του ΚΦΕ] συνάγεται ότι, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη νομοθετική ρύθμιση, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση και έχοντας ακόμη εκδώσει και σχετικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου, να επανέλθει και, ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις αφορώσες στη συγκεκριμένη χρήση φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη, ενεργώντας πάντοτε μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της (πρβλ. ΣτΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012, 1623/2016). Δύναται, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». Η τελευταία αυτή φράση, που προστέθηκε, το πρώτον [...] με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006, ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (22.12.2006) και, όπως προκύπτει από το άρθρο 39 του

ίδιου νόμου, δεν έχει αναδρομική ισχύ και δεν καταλαμβάνει εκκρεμείς υποθέσεις, επίσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει διευκρινιστικό χαρακτήρα. Συνεπώς, παρέπεται, ότι για τις χρήσεις που προηγούνται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (δηλαδή, έως και τη χρήση 2006), για να έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα να εκδώσει και να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο φύλλο ελέγχου εντός της δεκαετίας της παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., πρέπει, για τις χρήσεις αυτές, να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, να έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και δεύτερον, αυτό να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο με βάση συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία. 5. Επειδή, εξάλλου, για τις χρήσεις που έπονται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (2007 και εφεξής), προβλέφθηκε, δυνάμει της ως άνω προσθήκης στην περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να εκδίδει και να κοινοποιεί και αρχικό φύλλο ελέγχου εντός δεκαετίας, εφόσον, βέβαια, περιήλθαν στη διάθεσή της συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του νόμου. Όπως, δε, γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, ως "συμπληρωματικά στοιχεία" επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν. Ωστόσο, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/1997, 574/2007, 3296/2008, 3951-3/2011). Επιπλέον, η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη των

συμπληρωματικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. οφείλει να αποδείξει ότι κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, τα στοιχεία αυτά ήταν άγνωστα σε αυτόν, είτε γιατί δεν συμπεριλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων εκείνων που όφειλε να ερευνήσει και να αξιολογήσει κατάλληλα κατά τον αρχικό έλεγχο, είτε γιατί δεν ήταν πλήρη, καθώς και ότι δεν ήταν δυνατόν να προβλέψει την ύπαρξή τους. Συνεπώς, δεν αποτελούν "συμπληρωματικά στοιχεία" και ως εκ τούτου δεν δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, τα στοιχεία εκείνα τα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ των απαραίτητων που υποβάλλονται σε έλεγχο και ήταν δυνατόν, εάν ήθελε η φορολογική αρχή, να ερευνήσει και ελέγξει κατά τον αρχικό έλεγχο (βλ. ΣΤΕ 1359, 1360/1987, 529/1988, 46/1989, 2376, 2397/1990, 2473/1996, 2703/1997 κ.α.). Εφόσον, λοιπόν, δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία ή η φορολογική αρχή δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει την ύπαρξή τους, τότε δεν είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου. [...] 14. Επειδή, [...] ο ισχυρισμός του Δημοσίου ότι το δικαίωμά του προς καταλογισμό φόρου δεν έχει υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., λόγω ύπαρξης εν προκειμένω συμπληρωματικών στοιχείων, που περιήλθαν εκ των υστέρων, δηλαδή, μετά την πάροδο της πενταετίας, στη διάθεσή του, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Και τούτο, γιατί α) όσον αφορά τις ένδικες χρήσεις 2000 έως 2006, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 4, δεν είχε προηγηθεί φορολογικός έλεγχος, ούτε εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική (βασική) πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και τις νόμιμες παρατάσεις αυτής, που έληγε, όπως προαναφέρθηκε, στις 31-12-2008, 31-12-2008, 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013 αντίστοιχα, ώστε να είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία και β) όσον αφορά τη χρήση 2007, η φορολογική αρχή δύναται, κατά παρέκταση της πενταετούς

βασικής παραγραφής, να εκδώσει αρχικό φύλλο ελέγχου εντός δεκαετίας με βάση συμπληρωματικά στοιχεία. Όμως, όπως προκύπτει από τον πίνακα 8 που παρατίθεται στη σελ. 83 και επόμε. της οικείας Έκθεσης Ελέγχου και αφορά τη χρήση αυτή, η διαφορά προς καταλογισμό σε βάρος του παραπάνω φορολογουμένου κατά τη χρήση αυτή, ανερχόμενη σε 169.705,22 €, ουδόλως αφορά συναλλαγές του με την προαναφερόμενη αλλοδαπή τράπεζα, αντίθετα αφορά τις αναφερόμενες ως πρωτογενείς καταθέσεις του σε ημεδαπές τράπεζες. Συνεπώς, η ως άνω διαφορά δεν στηρίζεται, κατ' αρχήν, για τη χρήση αυτή, σε συμπληρωματικά στοιχεία από την αλλοδαπή τράπεζα. Περαιτέρω, ως προς τις καταθέσεις του πατέρα της προσφεύγουσας στις ημεδαπές τράπεζες, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας διέθετε, βάσει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε., τη δυνατότητα να ζητεί από κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πληροφορίες για τις τραπεζικές καταθέσεις του φορολογουμένου, αίροντας κατ' αυτό τον τρόπο το τραπεζικό απόρρητο, μέσα στην πενταετή παραγραφή του δικαιώματός του. Κατά συνέπεια, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογουμένου στις ημεδαπές τράπεζες ευρίσκονταν ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου ή, τουλάχιστον, ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε ανά πάσα στιγμή να λάβει γνώση αυτών. Για τον λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως στοιχεία τα οποία δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο έφορος κατά τον αρχικό έλεγχο ή την αρχική φορολογική εγγραφή. Ως εκ τούτου, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του πατέρα της προσφεύγουσας, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.».

16. Επειδή, το αναιρεσεϊόν Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' εσφαλμένη

./.

ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε, σε σχέση με τη χρήση του 2007, ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων (περί δεκαετούς παραγραφής) στην παρούσα υπόθεση, με το σκεπτικό ότι τα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για το εν λόγω νομικό ζήτημα. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο παραπάνω λόγος αναίρεσης προβάλλεται παραδεκτώς. Ωστόσο, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, το Δημόσιο προβάλλει αβάσιμα ότι τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του πατέρα της αναιρεσίβλητης αποτελούσαν «συμπληρωματικά στοιχεία». Εξάλλου, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 14, δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής ούτε ο συνδυασμός των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης (το ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων αυτών όφειλε να εξετάσει το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, κρίνοντας επί του λόγου προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των επίδικων καταλογιστικών πράξεων, έστω κι αν το Δημόσιο δεν τις επικαλέσθηκε κατά τη διατύπωση των σχετικών αμυντικών ισχυρισμών του, εφόσον με τις επίμαχες πράξεις διαπιστώθηκε ανακρίβεια των δηλώσεων που είχαν υποβληθεί για τα αντίστοιχα έτη και επιβλήθηκε, συναφώς, πρόσθετος φόρος). Τούτων έπεται ότι ο παραπάνω λόγος αναίρεσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος, ο οποίος υποστήριξε ότι ο λόγος πρέπει να θεωρηθεί βάσιμος, σύμφωνα με τη γνώμη που

διατύπωσε στη σκέψη 13.

17. Επειδή, τέλος, το αναιρεσείον Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε, σε σχέση με τη χρήση του 2005, ότι, εφόσον δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην κατ' αρχήν εφαρμοζόμενη πενταετή προθεσμία παραγραφής και τη νόμιμη παράτασή της, δεν είναι δυνατή η έκδοση φύλλου ελέγχου, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, πέραν της εν λόγω προθεσμίας και εντός δεκαετίας. Σύμφωνα με τα κριθέντα στην προηγούμενη σκέψη, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο ορθώς, ανεξαρτήτως αιτιολογίας, θεώρησε ότι δεν συνέτρεχε, εν προκειμένω, περίπτωση εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, σε σχέση με τη χρήση του 2005. Συνεπώς, ο παραπάνω λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής.

18. Επειδή, τούτων έπεται ότι η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Δια ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 19 και στις 30 Οκτωβρίου 2017
Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος Ο Γραμματέας του Β' Τμήματος

Ε. Σάρπ

Ι. Μητροτάσιος

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 15ης Νοεμβρίου 2017.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος

Η Γραμματέας

Ι. Γράβαρης

Κ. Κεχρολόγου