

+ Μέγεθος Γραμμάτων -

ΤΡΑΠΕΖΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΝΟΜΟΣ (INTRASOFT INTERNATIONAL)

172/2018 ΣΤΕ (718655)

(Α` ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΝΟΜΟΣ, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2018/441)

Φορολογία εισοδήματος. Φοροδιαφυγή. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κυρώσεων. Αντίκεινται στα άρθρα 2 παρ. 1, 25 παρ. 1 και 78 του Συντάγματος οι διατάξεις που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Στοιχεία έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος αποτελούν ποσά που περιλαμβάνονται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου στην ημεδαπή, τα οποία δεν καλύπτονται από τα εισοδήματα που έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Τα ανωτέρω στοιχεία αφορούν σε μη ευαίσθητα και μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας προσωπικά δεδομένα, ενώ κατά τη συλλογή και επεξεργασία από το φορολογικό έλεγχο, η Διοίκηση και τα όργανά της δεσμεύονται από το απόρρητο. Δεν εξαρτάται η πρόσβαση του ελέγχου στις προαναφερόμενες πληροφορίες από τη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής. Το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, υπόκειται σε δεκαετή και όχι σε πενταετή παραγραφή αν η διαπίστωση της παράβασης και η επιβολή των φόρων στηρίζονται σε συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά την πενταετία. Δεν θεωρούνται συμπληρωματικά τα στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είχε παραγραφεί λόγω παρόδου πενταετίας. Αντίθετη μειοψηφία. Εσφαλμένη αντίθετη κρίση της προσβαλλόμενης απόφασης. Η αναίρεση ασκήθηκε παραδεκτά διότι δεν υφίσταται νομολογία του ΣτΕ επί των ανωτέρω νομικών ζητημάτων. Δεκτές η αναίρεση και η προσφυγή (αναιρεί την αριθμ. 1391/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών). Η υπόθεση εισήχθη στην επταμελή σύνθεση με πράξη του Προέδρου του Β` Τμήματος του ΣτΕ.

Αριθμός 172/2018

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β`

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 7 Ιουνίου 2017, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β` Τμήματος, Μ. Πικραμένος, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Α. Γαλενιανού-Χαλκιαδάκη, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ο.-Μ. Βασιλάκη, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ι. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β` Τμήματος.

Για να δικάσει την από 21 Ιουλίου 2016 αίτηση: του ..., κατοίκου Αθηνών (οδός ...), ο οποίος παρέστη αυτοπροσώπως ως δικηγόρος (.....) και ο οποίος διόρισε στο ακροατήριο τον δικηγόρο Ευστάθιο Μπακάλη (Α.Μ. 27173), με τον οποίο συμπαρίστανται,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τον Χρήστο Κοραντζάνη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ` αριθμ. 1391/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Κ. Λαζαράκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αναιρεσιόντα ως δικηγόρο και τον πληρεξούσιό του, οι οποίοι ανέπτυξαν και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησαν να γίνει δεκτή η αίτηση και τον εκπρόσωπο του Υπουργού, ο οποίος ζήτησε 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, για την άσκηση της κρινόμενης αίτησης, η οποία εισήχθη στην επταμελή σύνθεση του Β` Τμήματος, λόγω σπουδαιότητας, με την από 31-5-2017 πράξη της Προέδρου του, έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (../, ../2016 ειδικά γραμμάτια παραβόλου Α` σειράς).

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 1391/2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την απόφαση αυτή έγινε εν μέρει δεκτή προσφυγή του αναιρεσιόντος κατά της σιωπηρής απόρριψης της ../16-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) κατά των ../, .. και ../7-7-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , με τις οποίες είχαν καταλογισθεί στον αναιρεσιόντα διαφορές κύριου φόρου (180.039,56, 181.762,16, 348.341,11, 242.149,42, 264.027,13, 295.095,02 ευρώ, αντιστοίχως) και πρόσθετοι φόροι λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης (234.161,30, 225.755,71, 418.009,33, 289.016,71, 318.171,54, 354.114,02 ευρώ, αντιστοίχως), προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες καθαρές αμοιβές του αναιρεσιόντος από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του δικηγόρου για τα οικονομικά έτη 2004, 2006, 2007, 2008, 2009 σε 485.095, 726.000, 641.250, 596.890,01, 693.808,91 ευρώ, αντιστοίχως, τροποποιηθείσας κατά τούτο της ως άνω σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, υποχρεώθηκε η φορολογική αρχή να προβεί σε νέα εκκαθάριση και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και επιβλήθηκε στον αναιρεσιόντα η κύρωση της απώλειας του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων για τρία έτη.

3. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκαν οι περί παραγραφής και περί ελλείψεως των κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προϋποθέσεων έκδοσης συμπληρωματικής πράξης επί περαιωθεισών υποθέσεων κύριοι λόγοι της προσφυγής. Ενόψει της απόρριψης των λόγων αυτών περί μη νόμιμης επιβολής του φόρου, τυχόν αποδοχή των οποίων θα οδηγούσε στην εξ ολοκλήρου ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με έννομο συμφέρον, κατ' άρθρο 53 παρ. 1 του π.δ. 18/1989 (Α` 8), ζητεί ο αναιρεσιόντων την αναίρεση της προσβαλλομένης και κατά το μέρος που δέχθηκε την προσφυγή του.

4. 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 (Α` 213) 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 7μ., 435/2017 κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της πρώτης των ανωτέρω

παραγράφων, ο αναιρεσείων 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 ανατραπείσα 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 7μ., 1365/2017 7μ. 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., 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. 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 στον νόμο προθεσμίας 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.

5. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου για καθεμία από τις προσβληθείσες, με τη σιωπηρώς απορριφθείσα ενδικοφανή προσφυγή του αναιρεσείοντος, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (βλ. σκέψη 2), είναι ανώτερο από 40.000 ευρώ.

6. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2004-2009 - ο Κ.Φ.Ε. καταργήθηκε με τον ν. 4172/2013, Α' 167, 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 τον φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 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 τακτή 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 δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...]. 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. 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 [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)]. 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 δήλωσή 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 Κ.Φ.Ε., 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. 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, Α` 170/26-7-2013).

7. Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 3296/2004 (Α` 253) συνεστήθη στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών η «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων» (ΥΠ.Ε.Ε.) με την έναρξη λειτουργίας της οποίας έπαυσε η λειτουργία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) του άρθρου 4 του ν. 2343/1995. Η ΥΠ.Ε.Ε. μετονομάστηκε σε Σ.Δ.Ο.Ε. με το άρθρο 88 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (Α` 58). Με την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με το άρθρο 52 του ν. 4223/2013 (Α` /31-12-2013), ορίστηκε ως κύριο έργο της ΥΠ.Ε.Ε., μεταξύ άλλων, η αποκάλυψη και καταπολέμηση μεγάλης φοροδιαφυγής και ειδικότερα ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας. Με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου ορίστηκε ότι «Οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου ...» (βλ. και άρθρο 2 παρ. 3 του π.δ. 85/2005 «Οργάνωση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων [...]», Α` .), με την παρ. 8 ότι «Οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων [...] ασκούνται [...] παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών [...] Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και εξωτερικού [...]», με τη δε παρ. 14 ότι «[...] Οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 2 του ν. 2343/1995 ... ισχύουν ανάλογα και για το προσωπικό της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων». Με την παρ. 6 του άρθρου 2 του ν. 2343/1995 προβλέφθηκε ότι οι Οικονομικοί Επιθεωρητές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, μη υποκείμενοι στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί τραπεζικού απορρήτου (παρόμοιες αρμοδιότητες και εξουσίες είχε το Σ.Δ.Ο.Ε. που συνεστήθη με το άρθρο 4 του ν. 2343/1995, βλ. παραγράφους 2, 6 και 12 του εν λόγω άρθρου και άρθρο 28 παρ. 1 περ. β π.δ. 154/1997, Α` 130).

8. Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε. 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 φορολογούμενου 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 Κ.Φ.Ε. 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 παρακρατούμενων 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 Κ.Φ.Ε. 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 Κ.Φ.Ε. πενταετής παραγραφή για τις εν προκειμένω κρίσιμες χρήσεις παρατάθηκε, μέχρι την έκδοση των ένδικων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, (α) 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 ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010», (β) 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), κατά το οποίο «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», (γ) 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), κατά το οποίο «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», (δ) με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α` 180/22.8.2011), κατά το οποίο «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», (ε) 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», (στ) με το άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α` 81/5.4.2013), κατά το οποίο «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά» και (ζ) με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α` 235/1.11.2013), κατά το οποίο «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

9. 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, κατά ... , σκέψη 45, 3.9.2015, C-384/14, κατά ..., 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, ... κατά ..., 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 αναλαβόντες, 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 επελθούσης 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 δημοσίους 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 υποχρεώσεων 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, του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 του ν. 4203/2013], 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.».

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 ελλείψει 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 Κ.Φ.Ε. 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 Κ.Φ.Ε. 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 Κ.Φ.Ε., 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 (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, ... κατά .., 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 Κ.Φ.Ε. και ήδη άρθρο 17 του ν. 4174/2013, βλ. επίσης άρθρα 30 παρ. 6 και 14 ν. 3296/2004 και 2 παρ. 6 ν. 2343/1995 για το Σ.Δ.Ο.Ε.). Ενόψει των προηγούμενων, 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. ... 21.4.1976, ..., 425 .. 435 (1976) και, εμμέσως, απόφαση 145/17.4.2012 της ...], 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 προβλεπόταν στο άρθρο 66 παρ. 1 περιπτ. β του Κ.Φ.Ε.. Μάλιστα, η μεταγενέστερη 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 [βλ. την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 15 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 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), όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1054/2015 (Β` 495) του ίδιου οργάνου]. Ενόψει των προηγούμενων, 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. ... 26.11.1935, ..., 80 , και ... 5.4.1978 και 20.12.1978, ... 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 της οποίας 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 αναλόγως, 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.

11. Επειδή, οι νομοθετικές διατάξεις που ορίζουν τον 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 Κ.Φ.Ε. 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 τον 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 θεσπιζουσες 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 Κ.Φ.Ε., 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 Κ.Φ.Ε.), 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 Κ.Φ.Ε., 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 προσηκόντα 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 παραγραφής 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, μειοψήφησαν ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος και η Πάρεδρος Όλγα Βασιλάκη, οι οποίοι διατύπωσαν 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. ΣτΕ 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, 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, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 9), και οι διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και 22 του ν. 4203/2013 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, στο μέτρο που 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 των άρθρων 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και 22 του ν. 4203/2013 (πρβλ. λ.χ. ΣτΕ 112/2016 επταμ.).

16. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ο αναιρεσείων, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2003-2008 (οικονομικά έτη 2004-2009), είχε ως αντικείμενο εργασιών τις νομικές υπηρεσίες (δικηγόρος) με έδρα την οδό αριθ. ... στην .., τήρησε δε βιβλία κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και περαίωσε ως προς τη φορολογία εισοδήματος τα οικονομικά έτη 2004, 2005, 2007 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3697/2008, τα οικονομικά έτη 2006, 2008 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση) και το οικονομικό έτος 2009 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010. Με το .../2011 Πληροφοριακό Δελτίο το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής ζήτησε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας να διενεργήσει η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. έλεγχο σε τριάντα τέσσερις δικηγόρους, μεταξύ των οποίων και ο αναιρεσείων, για φοροδιαφυγή. Κατόπιν αυτών η

εν λόγω Διεύθυνση προέβη σε διαδικασία άρσης του τραπεζικού απορρήτου του αναιρεσειόντος. Ειδικότερα, ο Προϊστάμενος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε την .../21-9-2011 εντολή ελέγχου-έρευνας για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του αναιρεσειόντος και ελέγχου αυτών. Ενόψει αυτών, οι ελεγκτές της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. έστειλαν τα .../2011 και .../2012 έγγραφα προς την και ζήτησαν να τους γνωστοποιήσουν το περιεχόμενο και τις κινήσεις από την 1/1/2000 έως και την ημερομηνία σύνταξης των συγκεκριμένων εγγράφων, των κάθε είδους τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών ατομικών ή κοινών με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που τηρούσε ο αναιρεσειών. Παράλληλα, έστειλαν το .../2011 έγγραφο προς τον Δικηγορικό Σύλλογο .. και ζήτησαν να τους γνωστοποιήσει τα γραμμάτια προείσπραξης που είχαν εκδοθεί από 1/1/2000 έως και την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου για όλες τις πράξεις (παραστάσεις, συμβόλαια κ.λπ.) του ελεγχόμενου δικηγόρου. Ύστερα από την .../24-4-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), κατασχέθηκαν με δύο εκθέσεις (.../22-5-2013 και .../1-7-2013) βιβλία και στοιχεία που προσκομίσθηκαν, ύστερα από τις .../24-4-2013 και .../18-6-2013 προσκλήσεις (και την .../2013 κλήση με συνημμένο το .Υ.Σ.Ε. για τη μη προσκόμιση αυτών που είχαν ζητηθεί με την πρόσκληση), από τον λογιστή του αναιρεσειόντος και τον ίδιο, αντιστοίχως, στην Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε.. Ύστερα δε από νεότερη εντολή ελέγχου- έρευνας του ίδιου οργάνου (.../14-8-2013) οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. προέβησαν σε επεξεργασία των στοιχείων για τα οποία είχαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (είτε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. είτε εκτυπωμένες από το ηλεκτρονικό αρχείο για τις χρήσεις 2001-2011· στην αναιρεσιβαλλομένη αναφέρεται ότι η ως άνω Διεύθυνση παρέλαβε δηλώσεις οικονομικών ετών 2004, 2006, 2007 και 2008) και σε αντιπαραβολικό έλεγχο με τα κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία (ΑΠΥ) σε συνδυασμό με τα στοιχεία που είχαν λάβει από τις τράπεζες και τον ΔΣΑ. Συγκεκριμένα, με έγγραφο του ΔΣΑ οι ελεγκτές έλαβαν γνώση για όλα τα γραμμάτια προείσπραξης παραστάσεων του ελεγχόμενου στα δικαστήρια και τα συμβόλαια στα οποία είχε παρασταθεί, για τα οποία διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί από τον ελεγχόμενο όλα τα σχετικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον για τις χρήσεις που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος βιβλία και στοιχεία. Από την επεξεργασία των εγγράφων απαντήσεων των Τραπεζών και προέκυψε ότι ο αναιρεσειών διατηρούσε διαφορετικά είδη λογαριασμών (π.χ. ταμιευτηρίου, τρεχούμενοι, προθεσμιακοί, χαρτοφυλακίου) και ότι για το ερευνώμενο χρονικό διάστημα από 1-1-2000 έως 2011 κατετίθεντο χρηματικά ποσά σε λογαριασμούς που τηρούσε μαζί με τη σύζυγό του, από διάφορους καταθέτες, των οποίων σε πολλές περιπτώσεις είχε δηλωθεί κατά την κατάθεση το ονοματεπώνυμο ενώ σε άλλες δεν υπήρχαν στοιχεία καταθέτη. Το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων σε μετρητά ή επιταγές εμφανίσθηκε σε 12 πίνακες ανά χρήση (2000 έως τον Οκτώβριο 2011) που περιελήφθησαν στην από 10.10.2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994), διαχειριστικών περιόδων 2001 και 2003 έως 2010, των ελεγκτών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε., που θεωρήθηκε στις ...-2013 από τον Προϊστάμενο της . Ύποδιεύθυνσης Ελέγχων και Επεξεργασίας της εν λόγω Διεύθυνσης, με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία (π.χ. όνομα καταθέτη). Ακολούθως, από τα στοιχεία που είχαν οι ελεγκτές προσδιόρισαν τις τραπεζικές συναλλαγές του αναιρεσειόντος που δεν αφορούσαν την επαγγελματική του δραστηριότητα (π.χ. αγοραπωλησίες ακινήτων, χορηγήσεις δανείων, τόκοι καταθέσεων και μεταφορές ποσών από τρίτους λογαριασμούς του ελεγχόμενου) και τις εξείρεσαν από τους παραπάνω πίνακες των πρωτογενών καταθέσεων. Κατόπιν αυτών, οι ελεγκτές προέβησαν σε διασταυρωτικό έλεγχο των παραπάνω στοιχείων (καταθέσεων) με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του αναιρεσειόντος και διαπίστωσαν ότι στις περισσότερες χρήσεις προέκυπτε διαφορά μεταξύ του συνόλου των τραπεζικών καταθέσεων και του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος όπως αυτό δηλώθηκε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του αναιρεσειόντος. Ακολούθως, με βάση όσα προαναφέρθηκαν, εκδόθηκε η .../21-11-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , σε εκτέλεση της οποίας ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. έκανε επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 68 παρ.2 του ν. 2238/1994) του αναιρεσειόντος για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 έως 2008 και συνέταξε την από 12.6.2014 έκθεση επανελέγχου, που θεωρήθηκε στις 2-7-2014 από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ.. Ο αναιρεσειών είχε στο μεταξύ κληθεί με την .../20-12-2013 κλήση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , που του κοινοποιήθηκε αυθημερόν, να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. για να ενημερωθεί και να εκφράσει τις απόψεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ με το .../8-5-2014 «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ Άρθρου 28 Ν.4174/2013» του ίδιου προϊσταμένου που κοινοποιήθηκε στον αναιρεσειόντα στις 9-5-2014, ο τελευταίος ενημερώθηκε ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρησή του με βάση την .../2013 εντολή ελέγχου για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Ε., διαπιστώθηκε ότι δεν δήλωσε (απέκρυψε) εισοδήματα για τα οικονομικά έτη 2004 έως 2009, και κλήθηκε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του μέσα σε 20 ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος. Ακολούθησε η έκδοση των ένδικων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (βλ. σκέψη 2) που κοινοποιήθηκαν στον αναιρεσειόντα στις 18-7-2014, η εκ μέρους του άσκηση της .../16-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον της Δ.Ε.Δ. της Γ.Γ.Δ.Ε. και η σιωπηρή απόρριψη αυτής, κατά της οποίας ο αναιρεσειών άσκησε την ένδικη

προσφυγή.

17. Επειδή, περαιτέρω, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλομένη, ο αναιρεσείων με την προσφυγή και το δικόγραφο των προσθέτων λόγων προέβαλε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των ... και ../7-7-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 (χρήσεων 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007), αντίστοιχα, είχε παραγραφεί λόγω παρόδου της πενταετίας του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., γιατί οι ένδικες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού αυτές υπήρχαν κατά τον χρόνο της περαιώσης. Με τα ίδια δικόγραφα προέβαλε ακόμη ότι οι διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και 22 του ν. 4203/2013, με τις οποίες, σε συνέχεια των διατάξεων των άρθρων 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 (και όχι παρ. 2 όπως από προφανή παραδρομή αναφέρεται) του ν. 4098/2012, ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2003-2007 παρετάθη έως τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των ως άνω πράξεων, αντίκεινται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Η αναιρεσιβαλλομένη (σκέψεις 5-6) δέχθηκε ότι κατά την έννοια των διατάξεων των παρ. 1 και 4 περ. β του άρθρου 84 και των παρ. 1 και 2 περ. α του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3522/2006, «το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει δηλωθεί». Δέχθηκε ακόμη (σκέψη 28) ότι «η νόμιμη προϋπόθεση της ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων απαιτείται για την έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ η έκδοση εντολής ελέγχου και η διενέργεια ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της φορολογικής αρχής για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή όχι συμπληρωματικών στοιχείων», ότι «συνεπώς, νόμιμα ο Προϊστάμενος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε τη .../21-9-2011 εντολή ελέγχου - έρευνας για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του [αναιρεσείοντος] και ελέγχου αυτών, μετά το [...] .../2011 Πληροφοριακό Δελτίο, με το οποίο το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής ζήτησε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, να διενεργήσει η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε., έλεγχο σε τριάντα τέσσερις (34) δικηγόρους για φοροδιαφυγή μεταξύ των οποίων [...] και ο [αναιρεσείων]. Επίσης, νόμιμα οι ελεγκτές της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. [...] ζήτησαν να τους γνωστοποιήσουν [οι ημεδαπές τράπεζες] το περιεχόμενο και τις κινήσεις [...] των κάθε είδους τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών ατομικών ή κοινών με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που τηρούσε ή τηρεί ο [αναιρεσείων], αφού τα στοιχεία αυτά δεν προέκυπταν από τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. που τηρούσε [...] αλλά προέκυπταν από στοιχεία (τραπεζικοί λογαριασμοί) που τηρούσαν οι ελληνικές τράπεζες». Απέρριψε δε τον παραπάνω λόγο ως αβάσιμο, με την αιτιολογία ότι «η εξακρίβωση ότι τα εισοδήματα του [αναιρεσείοντος] είναι ανώτερα από αυτά που περιλήφθηκαν στις πράξεις περαιώσης, για τα οποία εκδόθηκαν οι ένδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αποδεικνύεται από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία ήταν το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του [αναιρεσείοντος] σε μετρητά ή επιταγές που εμφανίζονται στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. στους πίνακες . χρήσης 2003, . χρήσης 2004, . χρήσης 2005, . χρήσης 2006 και . χρήσης 2007 με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία (π.χ. όνομα καταθέτη), τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της αρμοδίας φορολογικής αρχής κατά το χρόνο που οι υποθέσεις περαιώθηκαν οριστικά (έτος 2009 και 2010) αλλά περιήλθαν εκ των υστέρων στη διάθεσή της (2011 και μεταγενέστερα), μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του [αναιρεσείοντος] και συνεπώς για την έκδοση των και ../2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008, αντίστοιχα, συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που προεκτέθηκε, γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των παραπάνω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (άρθρο 84 παρ.4β του Κ.Φ.Ε.). Με τα δεδομένα αυτά το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των ... και ../2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008, αντίστοιχα, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της οικείας δήλωσης δηλαδή από 31.12.2004, 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 και 31.12.2008, αντίστοιχα, κρίνει ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των .. και ../2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν είχε συμπληρωθεί κατά το χρόνο κοινοποίησής τους στον [αναιρεσείοντα] στις 18-7-2014 ...».

18. Επειδή, ο αναιρεσείων προβάλλει ότι έσφαλε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση που, αναφορικά με τις ... και ../2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 (χρήσεων 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007), αντιστοίχως, έκρινε (σκέψη 72) ότι συνέτρεχαν οι κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου, ειδικότερα ότι από συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι το σύνολο πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος σε μετρητά ή επιταγές, όπως εμφανίζονταν σε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία και περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά τον χρόνο οριστικής περαίωσης των οικείων φορολογικών υποθέσεων μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του αναιρεσείοντος, εξακριβώθηκαν εισοδήματα ανώτερα από τα περιληφθέντα στις πράξεις περαίωσης, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση των εν λόγω πράξεων να παραγράφεται, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β' του Κ.Φ.Ε., μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Προβάλλεται ειδικότερα ότι το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών υφιστάμενων και δυνάμενων να ελεγχθούν ήδη όταν ο αναιρεσείων προέβη σε περαίωση ως προς τη φορολογία εισοδήματος των οικείων χρήσεων, δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο αλλά αντιθέτως, ως ελεγκτική ενέργεια, προϋποθέτει την ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου, έσφαλε δε η αναιρεσιβαλλόμενη που έκρινε ότι η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων συνιστά προϋπόθεση της έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ η έκδοση εντολής ελέγχου και η διενέργεια ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις προς διαπίστωση της ύπαρξης ή όχι συμπληρωματικών στοιχείων. Προβάλλεται, συνεπώς, ότι εφαρμοστέος εν προκειμένω ήταν ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι επί του ανωτέρω νομικού ζητήματος εάν το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., το οποίο ενεργοποιεί την περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ή εξακολουθεί να ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο ισχυρισμός αυτός του αναιρεσείοντος είναι βάσιμος και ο παραπάνω λόγος της κρινόμενης αίτησης προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης, ότι δηλαδή η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των .. και ../2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν είχε συμπληρωθεί κατά τον χρόνο κοινοποίησής τους στον αναιρεσείοντα, στις 18-7-2014, δεν αιτιολογείται νομίμως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 12, δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες ούτε, όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το εμπροθέσμως κατατεθέν μετά τη συζήτηση υπόμνημά του, η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., με την οποία έγινε επεξεργασία των στοιχείων που προέκυπταν από τις τραπεζικές καταθέσεις με αντιπαραβολικό έλεγχο τους με τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος, από την οποία (επεξεργασία) -και όχι από μόνες τις τραπεζικές καταθέσεις-, κατά το Δημόσιο πάντοτε, προέκυψε η διαφορά της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ανά χρήση. Κι' αυτό γιατί, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος του αναιρεσείοντος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών του, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα. Είναι δε απορριπτέα ως αβάσιμα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με το προαναφερόμενο υπόμνημα του Δημοσίου. Κατόπιν αυτών, εφόσον ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσείοντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, όπως δέχθηκε η αναιρεσιβαλλόμενη, ούτε η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το υπόμνημά του, αποτελούν, για τους προεκτεθέντες λόγους, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε. ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., δεν ασκεί επιρροή, από την εδώ εξεταζόμενη άποψη, το ότι το άνοιγμα και ο έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών του αναιρεσείοντος βάσει της ../21-9-2011 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. είχαν ως αφορμή ανώνυμη καταγγελία, για την οποία συντάχθηκε το ../2011 πληροφοριακό δελτίο, με το οποίο το Σ.Δ.Ο.Ε. ζήτησε να διενεργηθεί έλεγχος σε 34 δικηγόρους, μεταξύ των οποίων και ο αναιρεσείων, για φοροδιαφυγή· τα στοιχεία αυτά (ανώνυμη καταγγελία, ../2011 πληροφοριακό δελτίο), άλλωστε, όπως περιγράφονται στην

αναρεσιβαλλομένη, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., αφού από αυτά δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος από τον αναιρεσιόντα (πρβλ. ΣΤΕ 2632/1996 σκ. 6). 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 περ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β του Κ.Φ.Ε., 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 της προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των επίδικων καταλογιστικών πράξεων, έστω και 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). Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 9 και 15, οι διατάξεις των άρθρων 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και 22 του ν. 4203/2013 αντίκεινται στο Σύνταγμα και για τον λόγο αυτό δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής. Συνεπώς, οι ένδικες .. και ../7-7-2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007, αντιστοίχως, εκδόθηκαν (και κοινοποιήθηκαν στον αναιρεσιόντα) μετά τη συμπλήρωση της προθεσμίας παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία έληγε στις 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012 και 31-12-2013, αντιστοίχως, και ήταν για τον λόγο αυτό ακυρωτέες. Δεν συνέτρεχε, άλλωστε, αναφορικά με τη χρήση 2007 και την ../2014 πράξη, περίπτωση εφαρμογής της διάταξης του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., κατά την οποία «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», όπως ισχυρίσθηκε, μεταξύ άλλων, το Δημόσιο ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, αφού, εν προκειμένω, δεν υφίσταντο, κατά τα προεκτεθέντα, συμπληρωματικά στοιχεία κατ' άρθρ. 84 παρ. 4 περ. β και 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε.. Κατόπιν των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή για τον παραπάνω λόγο που βασίμως προβάλλεται και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που αφορά στις .. και ../2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007, αντιστοίχως. Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών λόγων αναιρέσεως που αφορούν στις ως άνω πράξεις. Μειοψήφησαν ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος και η Πάρεδρος Όλγα Βασιλάκη, οι οποίοι υποστήριξαν ότι ο λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, σύμφωνα με τη γνώμη που διατύπωσαν στη σκέψη 13.

19. Επειδή, ο ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (Α` 175/30.9.2010) ορίζει στο άρθρο 1 ότι: « Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α` του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους», στο άρθρο 3 παρ. 1 ότι: «Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009», στο άρθρο 9 με τίτλο «Διαδικασία περαίωσης» ότι: «1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματά της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. [...] 2. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα αποστέλλεται ταχυδρομικά από τη Γ.Γ.Π.Σ. στον επιτηδευματία που αφορά, με ενημέρωση της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ.. 3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου. 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του

Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί» και στο άρθρο 13 ότι «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) [...] β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία γ) [...]». Εξάλλου, η απόφαση ΠΟΛ 1019/2011 «Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α` του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων» (Β` 78) του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία εξεδόθη κατ` επίκληση, μεταξύ άλλων, των άρθρων 9 παρ. 4 και 13 του ν. 3888/2010, ορίζει στην παράγραφο 10 του άρθρου μόνου αυτής ότι «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παρ. 5 της παρούσας [10 ημέρες από την κοινοποίησή του], έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος [...]».

20. Επειδή, εν προκειμένω, με την προσφυγή και το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων ο αναιρεσείων προέβαλε ότι μη νόμιμα εκδόθηκε η ../2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γιατί το οικονομικό αυτό έτος είχε περαιωθεί ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ειδικότερα εκδόθηκε το ../22-10-2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του Προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ. ..., εξόφλησε δε την 1-11- 2010 το συνολικό ποσό του φόρου που υπολογίσθηκε με αυτό, και οι ένδικες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού αυτές υπήρχαν κατά τον χρόνο της περαίωσης. Προέβαλε ακόμη ότι οι παραπάνω τραπεζικές καταθέσεις δεν αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία, γιατί περιήλθαν στον έλεγχο μετά την ../21-9-2011 εντολή ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.. Για την απόδειξη των ισχυρισμών του επικαλέστηκε και προσκόμισε, μεταξύ άλλων, το από 22.10.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010, από το οποίο προέκυπτε ότι για το οικονομικό έτος 2009 είχε γίνει περαίωση ως προς τη φορολογία εισοδήματος κατ` εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010. Όπως γίνεται δεκτό από την αναιρεσιβαλλομένη (σκ. 19), ο αναιρεσείων είχε περαιώσει ως προς τη φορολογία εισοδήματος το οικονομικό έτος 2009 κατ` εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010. Περαιτέρω, στην έκθεση απόψεων του Δημοσίου ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού δικαστηρίου αναφέρεται ότι εκδόθηκε το ... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο κοινοποιήθηκε στον αναιρεσείοντα στις 24-3-2014, πλην εκείνος δεν το αποδέχθηκε. Η αναιρεσιβαλλομένη δέχθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 1, 3 παρ. 1 και 9 παρ. 1 και 4 του ν. 3888/2010, σε συνδυασμό προς τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τη φορολογία εισοδήματος κατ` εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3888/2010 δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην περαίωση. Απέρριψε δε τον ως άνω λόγο ως αβάσιμο, με την αιτιολογία ότι «η εξακρίβωση ότι τα εισοδήματα του [αναιρεσείοντος] είναι ανώτερα από αυτά που περιλήφθηκαν στις πράξεις περαίωσης, για τα οποία εκδόθηκαν οι ένδικες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αποδεικνύεται από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία ήταν το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του [αναιρεσείοντος] σε μετρητά ή επιταγές που εμφανίζονται στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. στους πίνακες . χρήσης 2003, . χρήσης 2004, . χρήσης 2005, . χρήσης 2006, . χρήσης 2007 και . χρήσης 2008 με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία (π.χ. όνομα καταθέτη), τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά το χρόνο που οι υποθέσεις περαιώθηκαν οριστικά (έτος 2009 και 2010) αλλά περιήλθαν εκ των υστέρων στη

διάθεσή της (2011 και μεταγενέστερα), μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του [αναιρεσειόντος] και συνεπώς για την έκδοση των [...] ../2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών [...] 2009 [...], συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ.2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [...]. Ο ισχυρισμός, επίσης, ότι εκδόθηκε η/21-9-2011 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος χωρίς την προγενέστερη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί η νόμιμη προϋπόθεση της ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων απαιτείται για την έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ η έκδοση εντολής ελέγχου και η διενέργεια ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της φορολογικής αρχής για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή όχι συμπληρωματικών στοιχείων. Συνεπώς, νόμιμα ο Προϊστάμενος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε την/21-9-2011 εντολή ελέγχου - έρευνας για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του [αναιρεσειόντος] και ελέγχου αυτών, μετά το με αριθ. .../2011 Πληροφοριακό Δελτίο, με το οποίο το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής ζήτησε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, να διενεργήσει η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε., έλεγχο σε τριάντα τέσσερις (34) δικηγόρους για φοροδιαφυγή μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν και ο [αναιρεσειών]. Επίσης, νόμιμα οι ελεγκτές της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. έστειλαν τα με αρ.πρωτ. .../2011 και .../2012 έγγραφα προς την και ζήτησαν να τους γνωστοποιήσουν το περιεχόμενο και τις κινήσεις από την 1/1/2000 έως και την ημερομηνία σύνταξης των συγκεκριμένων εγγράφων, των κάθε είδους τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών ατομικών ή κοινών με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που τηρούσε ή τηρεί ο [αναιρεσειών], αφού τα στοιχεία αυτά δεν προέκυπταν από τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. που τηρούσε ο [αναιρεσειών] αλλά προέκυπταν από στοιχεία (τραπεζικοί λογαριασμοί) που τηρούσαν οι ελληνικές τράπεζες».

21. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι έσφαλε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση που έκρινε ότι για την έκδοση της ../2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008) συνέτρεχαν οι κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου, ειδικότερα ότι από συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι το σύνολο πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσειόντος σε μετρητά ή επιταγές, όπως εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. με πλήρη ανάλυση ανά τράπεζα, λογαριασμό, ημερομηνία, ποσό πίστωσης και αιτιολογία και περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά τον χρόνο οριστικής περαίωσης της οικείας φορολογικής υπόθεσης, εξακριβώθηκαν εισοδήματα ανώτερα από τα περιληφθέντα στην οικεία πράξη περαίωσης. Προβάλλεται ειδικότερα ότι το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών υφιστάμενων και δυνάμενων να ελεγχθούν ήδη όταν ο αναιρεσειών προέβη σε περαίωση ως προς τη φορολογία εισοδήματος της οικείας χρήσης δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, αλλά, αντιθέτως, ως ελεγκτική ενέργεια, προϋποθέτει την ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου, έσφαλε δε η αναιρεσιβαλλόμενη που έκρινε ότι η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων συνιστά προϋπόθεση της έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ενώ η έκδοση εντολής ελέγχου και η διενέργεια ελέγχου αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις προς διαπίστωση της ύπαρξης ή όχι συμπληρωματικών στοιχείων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι επί του ανωτέρω νομικού ζητήματος, εάν το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., το οποίο νομιμοποιεί τον επανέλεγχο περαιωθείσας χρήσης, ή αποτελεί ελεγκτική ενέργεια, που προϋποθέτει την ύπαρξη συμπληρωματικού στοιχείου, δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο παραπάνω ισχυρισμός του αναιρεσειόντος είναι βάσιμος και ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης δεν αιτιολογείται νομίμως δεδομένου ότι, όπως προαναφέρεται (σκέψη 18), ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του αναιρεσειόντος που εμφανίζονταν στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, όπως δέχθηκε η αναιρεσιβαλλομένη, ούτε η εν λόγω από 10-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως υποστηρίζει το Δημόσιο με το υπόμνημά του, ούτε η ανώνυμη καταγγελία, για την οποία συντάχθηκε το .../2011 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δύναμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1019/2011 -αντί της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, στην οποία αναφέρεται το Δημόσιο με το προμνημονευόμενο υπόμνημά του- ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. άρθρο 72 παρ. 1 ν. 4174/2013). Εξάλλου, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 14, δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής ούτε η διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β του Κ.Φ.Ε., περί ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης (το ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων αυτών όφειλε να εξετάσει το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, κρίνοντας επί του λόγου προσφυγής περί μη νόμιμης έκδοσης της ένδικης πράξης ύστερα από περαίωση της οικείας φορολογικής υπόθεσης, έστω κι αν το Δημόσιο δεν τις επικαλέσθηκε κατά τη διατύπωση των σχετικών αμυντικών ισχυρισμών του, εφόσον με

την εν λόγω πράξη διαπιστώθηκε ανακρίβεια της δήλωσης που είχε υποβληθεί για το επίμαχο έτος και επιβλήθηκε, συναφώς, πρόσθετος φόρος). Συνεπώς, θα πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση για τον παραπάνω λόγο που βασίμως προβάλλεται και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που αφορά στην ../2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2008. Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών λόγων αναιρέσεως που αφορούν στην ως άνω πράξη. Μειοψήφησαν ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος και η Πρόεδρος Όλγα Βασιλάκη, οι οποίοι υποστήριξαν ότι ο λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, σύμφωνα με τη γνώμη που διατύπωσαν στη σκέψη 13, κατά την οποία μεταξύ 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.

22. Επειδή, η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό και, κατά συνέπεια, το Δικαστήριο την κρατεί και δικάζει την προσφυγή του αναιρεσιόντος, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 57 του π.δ. 18/1989, ακυρώνει δε τη σιωπηρή απόρριψη της ../16-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσιόντος κατά των ... και ../2014 πράξεων, καθώς και τις πράξεις αυτές, για τον λόγο που εκτίθεται στη σκέψη 18, κατά δε της ../2014 πράξης, καθώς και την πράξη αυτή, για τον λόγο που εκτίθεται στη σκέψη 21.

23. Επειδή, το Δικαστήριο, εκτιμώντας τις περιστάσεις, κρίνει ότι το Δημόσιο πρέπει να απαλλαγεί από τη δικαστική δαπάνη για την επί της προσφυγής δίκη σύμφωνα με το άρθρο 275 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97).

Δια ταύτα

Δέχεται την αίτηση.

Αναιρεί την 1391/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Διατάσσει την απόδοση του παραβόλου.

Επιβάλλει στο αναιρεσίβλητο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσιόντος, η οποία ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Κρατεί την υπόθεση, δικάζει και δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει τη σιωπηρή απόρριψη της ../16-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσιόντος ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά των .., .., .. και ../7-7-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009, αντιστοίχως, καθώς και τις εν λόγω πράξεις.

Διατάσσει την απόδοση του καταβληθέντος για την προσφυγή παραβόλου.

Απαλλάσσει το Δημόσιο από τη δικαστική δαπάνη για την επί της προσφυγής δίκη, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 19 και 30 Οκτωβρίου 2017 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 24ης Ιανουαρίου 2018.

Η Πρόεδρος του Β` Τμήματος

Ο Γραμματέας του Β` Τμήματος

Ε. Σάρπ

Ι. Μητροτάσιος

P.K