

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 10 Απριλίου 2024, με την εξής σύνθεση: Μιχαήλ Πικραμένος, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Σοφία Βιτάλη, Παναγιώτης Τσούκας, Σύμβουλοι, Γεωργία Φλίγγου, Χρήστος Νέγρης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Καλλιόπη Ανδρέου.

Πα να δικάσει την από 12 Νοεμβρίου 2018 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με την Ζωή Φάμα, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά του Χ.Α., κατοίκου ..., ο οποίος παρέστη με τους δικηγόρους: α) Ευστάθιο Μπακάλη (Α.Μ. 27173) και β) Παναγιώτη Δέγλερη (Α.Μ. 2845 Δ.Σ. Πειραιώς), που τους διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα Αρχή επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 2987/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Γεωργίας Φλίγγου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την εκπρόσωπο της αναιρεσείουσας Αρχής, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναίρεσως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση, και τους πληρεξουσίους του ανααιρεσίβλητου, οι οποίοι ζήτησαν την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκήθηκε κατά τον νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 2987/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία, κατ' απόδοχή προσφυγής του ανααιρεσιβλήτου, ακυρώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της 12955/10.2.2017 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε ο ανααιρεσίβλητος, με την ιδιότητα του κληρονόμου της θανούσης μητρός του, κατά των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού που εκδόθηκαν σε βάρος της: 1) 749/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 15.429,05 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (18.514,86 ευρώ), 2) 743/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 572.495,68 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (686.994,82 ευρώ), 3) 748/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 868.831,35 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (1.042.597,62 ευρώ), 4) 744/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 411.933,10 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (494.319,72 ευρώ), 5) 745/25.11.2016

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 1.070.354,64 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (1.284.414,77 ευρώ), 6) 746/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 1.084.297,40 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (1.301.156,88 ευρώ), 7) 747/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία καταλογίσθηκε διαφορά κυρίου φόρου 290.750,18 ευρώ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (348.900,22 ευρώ) και 8) 741/25.11.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008, με την οποία καταλογίσθηκε έκτακτη εισφορά 20.000 ευρώ και πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας (24.000 ευρώ).

3. Επειδή, κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του π. δ/τος 18/1989 (Α' 8), όπως ισχύει (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3900/2010, Α' 213), όταν με προσφυγή προσβάλλεται η απόρριψη ενδικοφανούς προσφυγής ασκηθείσης κατά περισσότερων πράξεων, η απόρριψη αναλύεται σε τόσες απορριπτικές πράξεις όσες και οι προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή, ως ποσό δε της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά (ΣτΕ 279/2023, 2471/2022, 714-715/2021, 1070/2019, 841/2019, 2934/2017 7μ., 1891/2018 7μ. κ.ά.). Κατ' απόκλιση του ως άνω κανόνα, συναθροίζονται τα ποσά που αντιστοιχούν στις προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, με τις οποίες επιβάλλεται φόρος επί του εισοδήματος-κατακτήρα που έχει και η πράξη περί διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009- του αυτού διαδικού για το ίδιο οικονομικό/φορολογικό έτος, με βάση τη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή της ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης (βλ. ΣτΕ 279/2023, 2471/2022, 1891/2018 7μ. κ.ά.). Εξάλλου, εφόσον με πράξη της φορολογικής αρχής έχει επιβληθεί κύριος και πρόσθετος φόρος για τον υπολογισμό του ποσού της διαφοράς δεν λαμβάνεται καταρχήν υπόψη ο πρόσθετος φόρος (ΣτΕ 2670/2022, 841/2021, 1998/2019, 2809, 1895, 1441/2018, 2934/2017 7μ. κ.ά.).

4. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη και με τα αναφερόμενα στο συνημμένο στην αίτηση από 26.9.2018 σημείωμα προσδιορισμού του αντικειμένου της φορολογικής διαφοράς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού (βλ. και σκέψη 2), η κρινόμενη αίτηση δεν ασκείται παραδεκτώς, από απόψεως ποσού, καθ' ο μέρος αφορά την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002 (749/25.11.2016), καθόσον η επιβληθείσα διαφορά κύριου φόρου (15.429,05 ευρώ) δεν υπερβαίνει το κατ' άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ. 18/1989 χρηματικό κατώφλι των 40.000 ευρώ. Η κρινόμενη αίτηση ασκείται παραδεκτώς κατά την ανωτέρω διάταξη, καθ' ο μέρος αφορά την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του αναιρεσιβλήτου κατά των λοιπών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2003-2008, με κάθε μία από τις οποίες καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου άνω των 40.000 ευρώ, καθώς και κατά της 741/25.11.2016 πράξης επιβολής εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 για το οικονομικό έτος 2008, παρότι το επιβληθέν ποσό κύριου φόρου (20.000 ευρώ) υπολείπεται του ανωτέρω χρηματικού ορίου.

5. 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 2003-2008), ορίζει, στο άρθρο 68, ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου [των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος] ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) [...]» [η ρύθμιση της περίπτωσης α επαναλήφθηκε, με την απόφαση 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] και, στο άρθρο 84, 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.». 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 (22.12.2006), η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκε ως εξής: «β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

6. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) -οι οποίες εφαρμόζονται στις ένδικες χρήσεις (2002-2007) ενόψει της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170)- συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν 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 (βλ. άρθρο 62 του Κ.Φ.Ε.). Κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση που η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και, κατ' επέκταση, η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της οικείας χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε συμπληρωματικά στοιχεία, σε στοιχεία, δηλαδή, που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετία. Με τις 2934 - 2935/2017 και 172 - 173/2018 αποφάσεις της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας -οι οποίες είχαν, αντίστοιχα, δημοσιευθεί την 15.11.2017 και την 24.1.2018, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της άσκησης της κρινόμενης αίτησης (14.11.2018)- κρίθηκε ότι «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια της διάταξης της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του ίδιου Κώδικα, είναι τα στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν κατ' αρχήν την ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και τα οποία η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη εντός του χρόνου της συνήθους πενταετούς παραγραφής των εκ φόρου εισοδήματος αξιώσεων του Δημοσίου. Με τις ίδιες αποφάσεις κρίθηκε - και έκτοτε ακολουθείται παγίως (ΣτΕ 1628/2019, 2347, 2350, 2352, 2354 και 2356/2018, 2607/2018) - ότι, εντός του πλαισίου αυτού, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» οι κινήσεις και τα υπόλοιπα των τηρούμενων στην ημεδαπή τραπεζικών καταθέσεων φορολογουμένων σε υποθέσεις, στις οποίες, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, είχαν παραδοθεί στις φορολογικές αρχές προς περαιτέρω έλεγχο εμπιστευτικά έγγραφα, συνοδευόμενα από οπτικούς ψηφιακούς δίσκους (Cd), που περιελάμβαναν στοιχεία, στα οποία οι φορολογούμενοι φέρονταν ως κάτοχοι τραπεζικών λογαριασμών εξωτερικού σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της έναρξης ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1.1.2014). Εξάλλου, με τις αποφάσεις 1889-1890/2018 της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας -οι οποίες είχαν δημοσιευθεί την 19.9.2018, ήτοι, ομοίως, σε χρόνο προγενέστερο της άσκησης της κρινόμενης αίτησης- κρίθηκε ότι η παραγραφή καθίσταται δεκαετής στην περίπτωση περιέλευσης στην αρμόδια φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, ακόμη κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης, ήτοι ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι μέσα στην πενταετία αυτή· και ότι, συνακόλουθα, η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006 αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα συναγόμενο ήδη

από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού νομικό πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.

7. Επειδή, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έκανε δεκτό ότι στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων οι από 25.11.2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001 έως και 2008 και επιβολής έκτακτης εισφοράς άρθρου 18 του ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008, προκύπτουν τα ακόλουθα: Στις 4.10.2012 παραδόθηκαν από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος στον Προϊστάμενο της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. φορητή μονάδα αποθήκευσης (USB) και οπτικός ψηφιακός δίσκος που παραλήφθηκε αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και με την 283/4.10.2012 παραγγελία του ιδίου Εισαγγελέως ανατέθηκε στον ανωτέρω Προϊστάμενο η διενέργεια ελέγχου με βάση τις πληροφορίες που αποτυπώνονταν στα προαναφερόμενα ηλεκτρονικά μέσα, κατά τις οποίες η μητέρα του αναιρεσιβλήτου (αποβίωσασα στις 13.4.2009) φέρεται συνδικαιούχος τραπεζικών λογαριασμών σε αλλοδαπή τράπεζα στην Ελβετία (Γενεύη) το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του 2005 έως και τον Δεκέμβριο του 2006 καθώς και δικαιούχος τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών τραπεζικών προϊόντων σε διάφορες ημεδαπές τράπεζες κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2000 έως 31.12.2007. Στην συνέχεια, σε εκτέλεση της πιο πάνω εισαγγελικής παραγγελίας, διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα πιο πάνω οικονομικά έτη (αριθ. εντολής 5/0/1151/10.4.2014) προς εξακρίβωση της τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής από την αποβίωσασα μητέρα του αναιρεσιβλήτου. Κατά το αρχικό στάδιο του ελέγχου, διαπιστώθηκε από την επεξεργασία του περιεχομένου των προαναφερθέντων ψηφιακών μέσων και ειδικότερα της κίνησης (χρεώσεις-πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων της ελεγχόμενης στην ημεδαπή και την αλλοδαπή και αφού προηγουμένως ελήφθησαν υπόψη έγγραφα υπομνήματα που υπέβαλε ο αναιρεσιβλήτος, ως μοναδικός κληρονόμος της, ανταποκρινόμενος σε έγγραφα αιτήματα παροχής πληροφοριών της φορολογικής αρχής, ότι κατά τα εξεταζόμενα οικονομικά έτη γίνονταν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς καταθέσεις (πιστώσεις) ποσών σε μορφή μετρητών και επιταγών και μεταφορές από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Στη συνέχεια, ο έλεγχος μετά από έρευνα των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του (κίνηση ημεδαπών και αλλοδαπών λογαριασμών, τρόπος απόκτησης ακίνητης και κινητής περιουσίας, κ.λπ.) κατέληξε σε μια λίστα πρωτογενών (αρχικών) καταθέσεων (πιστώσεων) ανά ελεγχόμενο οικονομικό έτος που ενσωμάτωσε σε ειδικούς πίνακες στην έκθεση ελέγχου, οι οποίες (καταθέσεις), κατά τις απόψεις του, συνιστούν φορολογητέο εισόδημα. Ειδικότερα, από ποσά καταθέσεων (πιστώσεων) κατά τα εν λόγω οικονομικά έτη σε διάφορες τράπεζες της ημεδαπής και, κατά τα οικονομικά έτη 2006 και 2007, και σε αλλοδαπή τράπεζα στην Ελβετία, ο έλεγχος, αφού αφαίρεσε ποσά που αντιστοιχούσαν σε εισοδήματα της ελεγχόμενης από ακίνητα, μισθοδοσία και σε αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, θεώρησε υπόλοιπα ποσά ως εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη αιτία ή πηγή προέλευσης, που συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και είναι φορολογητέο κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (βλ. σκ. 10 αναιρεσιβαλλομένης απόφασης). Τα συμπεράσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη του αναιρεσιβλήτου κληρονόμου, στον οποίο κοινοποιήθηκε το 43173/12.9.2016 σημείωμα διαπιστώσεων (ά. 28 ν. 4174/2013), ο οποίος απάντησε με τα από 2.11.2018 και 23.11.2016 υπομνήματα. Ο έλεγχος, αφού έκανε δεκτούς ισχυρισμούς του αναιρεσιβλήτου περί δικαιολόγησης του συνόλου των θεωρηθεισών ως πρωτογενών καταθέσεων ποσών για το οικονομικό έτος 2001 και μη συνυπολογισμού ποσού κατάθεσης (276.810,27 ευρώ) στις πρωτογενείς καταθέσεις οικονομικού έτους 2002, προέβη, μετά από παράθεση σχετικών ανά οικονομικό έτος πινάκων, στην αναμόρφωση και τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ως εξής: οικονομικό έτος 2002 σε 57.681,96 ευρώ αντί δηλωθέντος 18.331,18 ευρώ, οικονομικό έτος 2003 σε 1.457.185,85 ευρώ αντί δηλωθέντος 25.946,66 ευρώ, οικονομικό έτος 2004 σε 2.198.087,49 ευρώ αντί δηλωθέντος 26.009,12 ευρώ, οικονομικό έτος 2005 σε 1.057.116,31 ευρώ αντί δηλωθέντος 27.283,55 ευρώ, οικονομικό έτος 2006 σε 2.704.737,49 ευρώ αντί δηλωθέντος 28.873,40 ευρώ, οικονομικό έτος 2007 σε 2.738.085,73 ευρώ αντί δηλωθέντος 27.342,23 ευρώ, οικονομικό έτος 2008 σε 753.198,16 ευρώ αντί δηλωθέντος 23.376,13 ευρώ. Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι αναφερόμενες στην

δεύτερη σκέψη οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2002 έως και 2008 και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν.3758/2009, οικονομικού έτους 2008, με τις οποίες καταλογίσθηκαν τα αναφερόμενα στην ίδια σκέψη ποσά κύριου και πρόσθετου φόρου και κύριας και πρόσθετης εισφοράς. Ενδικοφανής προσφυγή (12955/10.2.2017) του αναιρεσιβλήτου κατά των ανωτέρω πράξεων απορρίφθηκε σιωπηρώς. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατ' αποδοχή προσφυγής του αναιρεσιβλήτου, ακυρώθηκε η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη και οι ενσωματωθείσες σε αυτή προαναφερθείσες καταλογιστικές πράξεις.

8. Επειδή, το δικάσαν διοικητικό εφετείο με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έκανε δεκτό, παραπέμποντας: α) στα κριθέντα με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., ότι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την προβλεπόμενη, ως κανόνα, στο άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων (άρθρα 11 ν. 3513/2006, 29 ν. 3697/2008, 10 ν. 3790/2009, 82 ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 ν. 4002/2011, δεύτερο παρ. 1 ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 ν. 4141/2013, 22 ν. 4203/2013, 87 ν. 4316/2014, 22 ν. 4337/2015) για φορολογικές αξιώσεις που είχαν γεννηθεί σε έτος προγενέστερο της έναρξης ισχύος εκάστης εξ' αυτών, καθώς και η μεταβατική διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που προέβλεπε την εφαρμογή της κατ' άρθρο 36 παρ. 3 του ίδιου Κώδικα εικοσαετούς παραγραφής και επί μη παραγεγραμμένων κατά την έναρξη ισχύος του υποθέσεων, ανεξαρτήτως του έτους στο οποίο ανάγονται οι αντίστοιχες φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου, αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος· και β) στα κριθέντα με τις αποφάσεις ΣτΕ 2934-5/2017 7μ., ότι τα στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων στην ημεδαπή δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, διότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών αυτών, δυνατότητα που είχε η φορολογική αρχή ήδη από πολλά χρόνια (από το έτος 1994, βάσει των νόμων 2214/1994 και 2238/1994) και την οποία οφείλει να αξιοποιεί έγκαιρα και συστηματικά για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου της, και, συνεπώς, εάν στηρίζεται η προσδιορισθείσα φορολογητέα ύλη σε τέτοια στοιχεία δεν συντρέχει περίπτωση επιμήκυνσης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β' σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. Ενόψει αυτών, το δικάσαν δικαστήριο έκανε, περαιτέρω, δεκτό, σε ότι αφορά τις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2007 (οικονομικά έτη 2003, 2004, 2005 και 2008), όπου η προσδιορισθείσα φορολογητέα ύλη στηρίχθηκε μόνο σε καταθέσεις στην ημεδαπή, ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και έκτακτη εισφορά (για τη χρήση 2007) άρχισε στις 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005 και 31.12.2008 (τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο λήγει σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης) και έληξε αντιστοίχως στις 31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2010 και 31.12.2013· οι εν λόγω προθεσμίες δεν παρατάθηκαν με τους προαναφερθέντες αντισυνταγματικούς και μη εφαρμοστέους νόμους, ούτε μπορεί να τύχει εφαρμογής η εικοσαετής προθεσμία παραγραφής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αφού οι ένδικες αξιώσεις ανάγονται σε χρήσεις, που είναι προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης των εν λόγω νόμων και Κώδικα ημερολογιακού έτους· και δεν συντρέχει περίπτωση επιμήκυνσης της (κατ' αρχήν οριζόμενης πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρα 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, διότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων στην ημεδαπή δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία. Με τις σκέψεις αυτές κατέληξε ότι οι ένδικες πράξεις που αφορούν τις πιο πάνω χρήσεις (743, 748, 744, 747 και 741/25.11.2016), εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μέσα στο έτος 2016, μετά την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου, και είναι, εκ του λόγου τούτου, μη νόμιμες και ακυρωτέες.

9. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση (με την οποία δεν πλήττεται η σκέψη της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης περί αντισυνταγματικότητας των προαναφερθεισών διατάξεων νόμων που παρέτειναν τον χρόνο παραγραφής) προβάλλεται ότι κατά παράβαση των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 1 και 4 του Κ.Φ.Ε. έγινε δεκτό με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής της προβλεπόμενης δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα ανωτέρω οικονομικά έτη (2003, 2004, 2005 και 2008), με την αιτιολογία ότι δεν συνιστούν συμπληρωματικά, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., στοιχεία που αφορούν το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή, τα οποία απεστάλησαν από την εισαγγελική αρχή ή ανευρέθησαν κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του έτους υποβολής των οικείων φορολογικών δηλώσεων. Κατά τους ειδικότερους ισχυρισμούς του αναιρεσείοντος, κατά το προγενέστερο της ενάρξεως ισχύος του ΚΦΔ χρονικό διάστημα, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να ερευνήσει όλο το φάσμα των πληροφοριών που μνημονεύονται στη μεταγενεστέρως εκδοθείσα, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 15 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., κανονιστική απόφαση (ΠΟΛ 1033/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. Β' 276), αλλά, αντιθέτως, προέβαινε σε δειγματοληπτικό έλεγχο επί τη βάσει των κριτηρίων του άρθρου 17 παρ. 8 εδ. β' του ν. 3296/2004 (Α' 253), όπως είχαν εξειδικευθεί με διαδοχικώς εκδοθείσες κατ' εξουσιοδότησή του κανονιστικές αποφάσεις, με αποτέλεσμα υποχρέωση της φορολογικής αρχής για έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών να ανακύπτει μόνον εφόσον υπήρχε σχετικό «έναυσμα ή κίνητρο». Ως εκ τούτου, κατά το αναιρεσείον, στοιχεία ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών που ανευρίσκονται κατόπιν ελέγχου διενεργούμενου αποκλειστικά βάσει πληροφοριών της δικαστικής εξουσίας που περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά πενταετία αλλά εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους υποβολής αναληθούς δήλωσης αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε. Προς θεμελίωση του κατ' άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, όπως ισχύει (άρθρο 12 ν. 3900/2010), παραδεκτού του λόγου, το αναιρεσείον επικαλείται έλλειψη νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του σχετικώς ανακύπτοντος νομικού ζητήματος. Ωστόσο, ο ισχυρισμός δεν είναι ικανός να θεμελιώσει το παραδεκτό του προβαλλόμενου λόγου αναιρέσεως, διότι, κατά τα ήδη εκτεθέντα, κατά τον χρόνο άσκησης της κρινόμενης αίτησης (14.11.2018), το τιθέμενο νομικό ζήτημα, ήτοι αν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία οι κινήσεις τραπεζικών καταθέσεων ημεδαπής είχε ήδη επιλυθεί με τις αποφάσεις του Δικαστηρίου ΣτΕ 7μ. 2934-2935/2017 και 172-173/2018, σε ορισμένες, μάλιστα, εκ των οποίων παραπέμπει το δικάσαν δικαστήριο, υιοθετώντας τις επί του ζητήματος αυτού κρίσεις τους. Δεν ασκεί, από της απόψεως αυτής, επιρροή το γεγονός ότι τα στοιχεία για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των αναιρεσιβλητών εντοπίστηκαν στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, έναυσμα του οποίου είχαν αποτελέσει στοιχεία για τους τηρούμενους από αυτούς λογαριασμούς εξωτερικού, τα οποία είχαν διαβιβασθεί στις φορολογικές αρχές με την οικεία εισαγγελική παραγγελία. Οι ειδικότεροι, εξάλλου, ισχυρισμοί του αναιρεσείοντος Δημοσίου περί δειγματοληπτικού ελέγχου και περί ανάγκης ύπαρξης σχετικού κινήτρου ή εναύσματος για τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων δεν αναφέρονται σε ρητή ή εμμέσως συναγόμενη ερμηνευτική κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου, δεδομένου, μάλιστα, ότι οι νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις, που επικαλείται το αναιρεσείον προς θεμελίωση της βασιμότητας των ισχυρισμών του, ούτε μνημονεύονται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ούτε είχαν αποτελέσει αντικείμενο εκ μέρους του επικλήσεως ενώπιον του δικάσαντος διοικητικού εφετείου. Επομένως τα ανωτέρω αποτελούν απλό ερμηνευτικό επιχείρημα για την επίλυση, ήδη επιλυθέντος νομικού ζητήματος, μη ικανό να θεμελιώσει το παραδεκτό του υπό εξέταση λόγου αναιρέσεως (βλ. ΣτΕ 2472-5, 2327/2022, 713/2021, πρβλ. 1348/2020, 1689/2019, 2347/2018). Τούτο δε, ανεξαρτήτως ότι το επιχείρημα απορρίφθηκε, εμμέσως πλην σαφώς, με τις προαναφερόμενες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, στις οποίες επισημαίνεται ότι η πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου στις πληροφορίες περί των κινήσεων και του υπολοίπου των τηρούμενων στην ημεδαπή τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου δεν προϋποθέτει κατά νόμον τη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής (βλ. ΣτΕ 2472-5, 2327/2022, 713/2021, πρβλ. ΣτΕ 1348, 658/2020). Υπό τα δεδομένα αυτά, ο υπό εξέταση λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος, προεκκόντως ως απαράδεκτος, κατ' άρθρο 53

παρ. 3 του π.δ. 18/1989, άλλως ως αβάσιμος.

10. Επειδή, σε συνέχεια των ανωτέρω, το αναιρεσείον προβάλλει ότι, αν το δικάσαν δικαστήριο ερμήνευε και εφαρμόζε ορθώς τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι, για τις χρήσεις 2003 και 2004, η προθεσμία της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου ήταν δεκαετής και έληγε, αντιστοίχως, στις 31.12.2014 και 31.12.2015, εφόσον δε το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου για τις εν λόγω χρήσεις δεν είχε παραγραφεί πριν την 1.1.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θα έπρεπε να κάνει περαιτέρω δεκτό ότι ετύγχανε εφαρμογής η προβλεπόμενη στον ίδιο Κώδικα εικοσαετής παραγραφή (άρθρο 36 παρ. 3) και ότι είναι εσφαλμένη η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των μεταβατικών διατάξεων αυτού [άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11]. Ενόψει, όμως, της απόρριψης του εκτεθέντος στην προηγούμενη σκέψη λόγου αναίρεσεως είναι απορριπτέος και ο παρών λόγος, καθόσον ίσταται η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου περί μη εφαρμογής της νομοθετικής διάταξης περί παρέκτασης σε δεκαετία του χρόνου παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για έκδοση, μεταξύ άλλων, των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις προαναφερθείσες χρήσεις. Εξάλλου, η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης περί αντίθεσης του άρθρου 72 (66) παρ. 11 στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και μη εφαρμογής της κατ' άρθρο 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. εικοσαετούς παραγραφής σε εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις που ανάγονται σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του Κ.Φ.Δ. ημερολογιακού έτους, είναι σύμφωνη με την υφιστάμενη ήδη κατά τον χρόνο άσκησης της κρινόμενης αίτησης νομολογία (αποφάσεις ΣτΕ 2350, 2354/2018, δημοσ. στις 7.11.2018, βλ. και μεταγενέστερες ΣτΕ 732/2019 7μ., 1839/2020). Συνεπώς, και ο ανωτέρω λόγος αναίρεσεως είναι σε κάθε περίπτωση απορριπτέος.

11. Επειδή, το δικάσαν διοικητικό εφετείο, σε ότι αφορά τις χρήσεις 2005 και 2006, έκανε δεκτό ότι η κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετής προθεσμία προς επιβολή φόρου εισοδήματος εκκίνησε στις 31.12.2006 και 31.12.2007 και συμπληρώθηκε στις 31.12.2011 και 31.12.2012 αντιστοίχως· και ότι ναι μεν μέρος της προσδιορισθείσας φορολογητέας ύλης κατά τις ανωτέρω χρήσεις προέκυψε από καταθέσεις στην αλλοδαπή (Ελβετία), εφόσον, όμως, για τις εν λόγω χρήσεις, δεν είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, δεν μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. περί δεκαετούς παραγραφής, με την αιτιολογία ότι η παράγραφος 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (που προσέθεσε στην περίπτωση β της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τη φράση “ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου”, βλ. σκ. 5 παρούσας απόφασης) έχει χαρακτήρα διάταξης ουσιαστικού δικαίου και, ως εκ τούτου, ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3522/2006 και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για τις χρήσεις 2006 και τις προγενέστερες αυτής. Το αναιρεσείον πλήσσει ως εσφαλμένη την ανωτέρω κρίση, ισχυριζόμενο προς θεμελίωση του παραδεκτού ότι δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ανακύπτοντος νομικού ζητήματος άλλως ότι υφίσταται αντίθεση της αναιρεσιβαλλομένης προς τις αποφάσεις ΣτΕ 1623, 1625-6/2016. Όμως, ο ισχυρισμός του αναιρεσείοντος προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου δεν είναι βάσιμος. Τούτο διότι οι αποφάσεις που επικαλείται ως αντίθετες δεν αποτελούν νομολογία επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος, όπως απαιτείται για το βάσιμο ισχυρισμού περί αντίθεσης σε νομολογία κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989 (βλ. ΣτΕ 315-316/2023 7μ. κ.ά.). Το εν προκειμένω τιθέμενο και κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς ζήτημα της παρέκτασης, επί ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή, για τις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ν. 3522/2006 χρήσεις και στις περιπτώσεις μη έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου παρήλθε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης, όπως προελέχθη (σκ. 6 παρούσας), είχε ήδη επιλυθεί, κατά τον χρόνο άσκησης της κρινόμενης αίτησης, με τις αποφάσεις του Δικαστηρίου 1889 και 1890/2018 της επταμελούς συνθέσεως. Επί του αυτού νομικού ζητήματος έχουν δημοσιευτεί και οι αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1062, 2024/2023. Συνεπώς, ο λόγος αναίρεσεως δεν προβάλλεται παραδεκτώς κατά το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989. Εξάλλου, όσον αφορά ειδικότερα τη χρήση 2006, ο ίδιος λόγος προβάλλεται αλυσιτελώς,

δεδομένου ότι το συμπέρασμα του δικάσαντος δικαστηρίου περί μη εφαρμογής της προβλεπόμενης στον Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής στηρίζεται αυτοτελώς σε μη πλησόμενη επάλληλη αιτιολογική βάση, ότι τα στοιχεία για το υπόλοιπο τραπεζικού λογαριασμού στην Ελβετία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης (στις 4.10.2012) εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για την εν λόγω χρήση.

12. Επειδή, τούτων έπεται ότι η κρινόμενη αίτηση είναι στο σύνολό της απορριπτέα.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο αναιρεσείον Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσιβλήτου, η οποία ανέρχεται στο ποσό των τετρακοσίων εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 16 Απριλίου 2024

Ο Πρόεδρος του Β' ΤμήματοςΗ Γραμματέας

Μιχαήλ Πικραμένος Καλλιόπη Ανδρέου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 20ης Νοεμβρίου 2024.

Ο Προεδρεύων ΑντιπρόεδροςΗ Γραμματέας

Δημήτριος ΕμμανουηλίδηςΕλένη Τουρόγιαννη