

Αριθμός απόφασης 3820/2016

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΕΦΕΤΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

Τμήμα 1ο Τριμελές

Αποτελούμενο από τους: Παναγιώτη Ζερβέα, Εφέτη Διοικητικών Δικαστηρίων, ο οποίος άσκησε καθήκοντα Προέδρου, λόγω κωλύματος των Προέδρων και των αρχαιότερων αυτού δικαστών (εισηγητή), Αικατερίνη Τσίγκα και Κωνσταντίνο Γιαννάκο, Εφέτες Διοικητικών Δικαστηρίων και γραμματέα την Ελένη Μιγλάκη, δικαστική υπάλληλο, συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 6 Ιουνίου 2016, για να δικάσει την από 1-12-2015 (αριθμ. καταχ. ΑΒΕΜ: ΠΡΦ 1257/2-12-2015) προσφυγή

της, κατοίκου (οδός αρ.....), η οποία παραστάθηκε με την πληρεξούσια δικηγόρο της Καλομοίρα Κωτσαλά

ΚΑΤΑ του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών και παραστάθηκε με τον Δικαστικό Πληρεξούσιο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Περικλή Δεσύπρη, καταθέτοντας την από 2-6-2016 προβλεπόμενη δήλωση του άρθρου 133 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Το Δικαστήριο αφού άκουσε το διάδικο που παραστάθηκε μελέτησε τη δικογραφία και σκέφτηκε σύμφωνα με το νόμο.

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης προσφυγής έχουν καταβληθεί τα νόμιμα παράβολα (βλ. τα Διπλότυπα Είσπραξης Τύπου-Α Σειράς Θ 0065128-36/1.12.2015 και 0067856-62,65/6.6.2016 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

2. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, ζητείται παραδεκτώς η ακύρωση, λόγω παρόδου άπρακτης της σχετικής προθεσμίας των 120 ημερών που τίθεται από το άρθρο 63 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), της τεκμαιρόμενης απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, της με αριθ. πρωτ. 27687/11.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής, που άσκησε η προσφεύγουσα με την ιδιότητα της μοναδικής κληρονόμου του κατά την 11.7.2009 αποβιώσαντος πατρός της, α) κατά των παρακάτω οκτώ (8) συναφών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2001 - 2008, του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Χολαργού, οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος του προαναφερόμενου αποβιώσαντος πατρός της: 1) Της 199/15/48/11.5.2015, οικ. έτους 2001, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 73.564,53 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 88.277,44 €, 2) της 190/15/51/11.5.2015, οικ. έτους 2002, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 30.949,15 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 37.138,37 €, 3) της 191/15/45/11.5.2015, οικ. έτους 2003, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 82273,03 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 98.727,64 €, 4) της 192/15/60/11.5.2015, οικ. έτους 2004, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά

κυρίου φόρου 124.463,43 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 149.356,12 €, 5) της 193/15/62/11.5.2015, οικ. έτους 2005, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 11.706,23 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 14.047,48 €, 6) της 200/15/37/11.5.2015, οικ. έτους 2006, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 526.050,20 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 631.260,24 €, 7) της 194/15/27/11.5.2015, οικ. έτους 2007, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 21.506,70 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 25.808,04 € και 8) της 195/15/23/11.5.2015, οικ. έτους 2008, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 62.471,44 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 74.965,73 €, καθώς και β) κατά της 196/15/9/11.5.2015 συναφούς οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικ. έτους 2008, του ίδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της, έκτακτη εισφορά 5.000 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 6.000 €.

3. Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 66 του ισχύοντος κατά τις κρίσιμες διαχειριστικές περιόδους Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: "1. 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. ..., β. Να ζητεί από ... κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ... οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. 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. ...". Περαιτέρω, στο άρθρο 68 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: "1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση... 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70. 3... 7...". [Η ρύθμιση της περ. α της παρ. 2 επαναλήφθηκε (με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο») με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του και μετά]. Τέλος, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ίδιου Κώδικα, ορίζονται τα εξής: "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. 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, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος (Η φράση "ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου" προστέθηκε στην περ. β' της παρ. 4, με την παρ. 6 του άρθρου 13 του προαναφερόμενου ν. 3522/2006).

4. Επειδή, από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη νομοθετική ρύθμιση, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση και έχοντας ακόμη εκδώσει και σχετικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου, να επανέλθει και, ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις αφορώσες στη συγκεκριμένη χρήση φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη, ενεργώντας πάντοτε μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της (πρβλ. ΣτΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012, 1623/2016). Δύναται, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». Η τελευταία αυτή φράση, που προστέθηκε, το πρώτον, όπως προαναφέρθηκε, με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006, ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (22.12.2006) και, όπως προκύπτει από το άρθρο 39 του ίδιου νόμου, δεν έχει αναδρομική ισχύ και δεν καταλαμβάνει εκκρεμείς υποθέσεις' επίσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει διευκρινιστικό χαρακτήρα. Συνεπώς, παρέπεται, ότι για τις χρήσεις που προηγούνται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (δηλαδή, έως και τη χρήση 2006), για να έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα να εκδώσει και να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο φύλλο ελέγχου εντός της δεκαετίας της παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., πρέπει, για τις χρήσεις αυτές, να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, να έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και δεύτερον, αυτό να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο με βάση συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία.

5. Επειδή, εξάλλου, για τις χρήσεις που έπονται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (2007 και εφεξής), προβλέφθηκε, δυνάμει της ως άνω προσθήκης στην περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να εκδίδει και να κοινοποιεί και αρχικό φύλλο ελέγχου εντός δεκαετίας, εφόσον, βέβαια,

περιήλθαν στη διάθεσή της συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του νόμου. Όπως, δε, γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, ως "συμπληρωματικά στοιχεία" επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν. Ωστόσο, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 574/2007, 3296/2008, 3951-3/2011). Επιπλέον, η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την ύπαρξη των συμπληρωματικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. οφείλει να αποδείξει ότι κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, τα στοιχεία αυτά ήταν άγνωστα σε αυτόν, είτε γιατί δεν συμπεριλαμβάνονταν μεταξύ των στοιχείων εκείνων που όφειλε να ερευνήσει και να αξιολογήσει κατάλληλα κατά τον αρχικό έλεγχο, είτε γιατί δεν ήταν πλήρη, καθώς και ότι δεν ήταν δυνατόν να προβλέψει την ύπαρξή τους. Συνεπώς, δεν αποτελούν "συμπληρωματικά στοιχεία" και ως εκ τούτου δεν δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, τα στοιχεία εκείνα τα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ των απαιτήσεων που υποβάλλονται σε έλεγχο και ήταν δυνατόν, εάν ήθελε η φορολογική αρχή, να ερευνήσει και ελέγξει κατά τον αρχικό έλεγχο (βλ. ΣτΕ 1359, 1360/1987, 529/1988, 46/1989, 2376, 2397/1990, 2473/1996, 2703/1997 κ.α.). Εφόσον, λοιπόν, δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία ή η φορολογική αρχή δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει την ύπαρξή τους, τότε δεν είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου.

6. Επειδή, περαιτέρω, με τις παρακάτω διατάξεις, που αφορούν τις κρίσιμες διαχειριστικές περιόδους, προβλέφθηκε παράταση παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων εισοδήματος: α) Στο άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α' 265/5-12-2006), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών», β) στο άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25-9-2008), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών», γ) στο άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α' 143/7-8-2009), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010», δ) στο άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010», ε) στο άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011», στ) στο άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α' 180/22-8-2011), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012», ζ) στο άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012), ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013», η) στο άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/5.4.2013), ορίζεται ότι: "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 τέλος, θ) στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/1.11.2013), ορίζεται ότι: "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".

7. Επειδή, εξάλλου, στην παράγραφο 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: "Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης". Περαιτέρω, στο άρθρο 66 (ήδη 72) του ίδιου Κώδικα με τον τίτλο "Μεταβατικές διατάξεις", ορίζεται ότι: "1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2. ... 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να

κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό". (Η λέξη «προστίμων,» του πρώτου εδαφίου και το τελευταίο εδάφιο της παρ.11 προστέθηκαν με την υποπαρ. Δ.2 περ.18.β του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014, ΦΕΚ Α' 85/7.4.2014. Σύμφωνα δε με την περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου: "24. Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές").

8. 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 Ολομ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ΣτΕ 2034/2011 Ολομ., 1508/2002, 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (πρβλ. ΣτΕ 144, 1976/2015). Ειδικότερα, η πιο πάνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της πιο πάνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, δύναται, δε, κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων-, η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί. Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε, αφενός, να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους μεν φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου -που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας- και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του

διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, το δε Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιούμενων ποσών φόρων (πρβλ ΣτΕ 1623,1625/2016 7μελής, 888, 890/2016 παραπεμπτικές στην επταμελή σύνθεση).

9. Επειδή, από την παραπάνω διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του ισχύοντος κατά τις κρίσιμες φορολογικές περιόδους Κ.Φ.Ε. συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης, με την έννοια ότι μέσα στην πενταετία αυτή πρέπει να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον υπόχρεο το σχετικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 προκύπτει ότι η παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2008 αφορά μόνον τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε πρωτογενώς στις 31-12-2006 και 31-12-2007, δηλαδή, αφορά τις υποθέσεις των χρήσεων 2000 και 2001. Εξάλλου, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2010, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012, που προπαρατέθηκαν, προκύπτει ότι οι παρατάσεις αυτές αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31-12-2008, 31-12-2009, 30-6-2010, 31-12-2010, 31-12-2011 και 31-12-2012 και όχι και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες, μετά από την προηγηθείσα παράταση του άρθρου 11 του ν. 3513/2006. Αντίθετη ερμηνεία των τελευταίων αυτών διατάξεων, ότι δηλαδή οι περαιτέρω διαδοχικές (έξι) παρατάσεις της ως άνω προθεσμίας αφορούν όλες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η εν λόγω προθεσμία έληγε όχι μόνο πρωτογενώς αλλά και κατά παράταση, θα ήταν ευθέως αντισυνταγματική, διότι θα παραβίαζε την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη.

10. Επειδή, τέλος, στο άρθρο 18 του ν. 3758/2009 (ΦΕΚ Α' 68), υπό τον τίτλο "Έκτακτη Οικονομική Εισφορά", ορίζονται τα εξής: "1. α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), ... β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ... των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω. γ. ... 2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των ... πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 €) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 €) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 €), ... 3. α. Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ... με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε. β. ... γ. ... δ. Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69,

70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε, καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος. 4. ...".

11. Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι από 11.5.2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2001 έως 2008 και έκτακτης εισφοράς άρθρου 18 ν. 3758/2009, οικον. έτους 2008, των αρμοδίων υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προκύπτουν τα ακόλουθα: Με την ΑΒΜ ΕΟΕΛΛ 48/2014 Εισαγγελική Παραγγελία παραδόθηκε στον Έλεγχο το 3493/5-02-2014 εμπιστευτικό έγγραφο μαζί με οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) που περιελάμβανε: 1) Στοιχεία στα οποία ο φορολογούμενος πατέρας της προσφεύγουσας φέρεται κάτοχος τραπεζικών λογαριασμών ή και λοιπών προϊόντων στην τράπεζα στη Γενεύη (Λίστα Λαγκάρντ), κατά το χρονικό διάστημα από τον Νοέμβριο του 2005 μέχρι και το Φεβρουάριο του έτους 2007 και συγκεκριμένα κάτοχος του λογαριασμού, με υπόλοιπα λογαριασμού: Δεκέμβριος 2005 1.422.344,38 δολάρια ΗΠΑ (USD), Δεκέμβριος 2006 1.435.780.22 USD και Φεβρουάριος 2007 1.478.169,79 USD και 2) Στοιχεία από ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα ανά τράπεζα και τραπεζικό λογαριασμό των οποίων είναι κάτοχος ο ως άνω φορολογούμενος από το έτος 1997 έως το έτος 2011. Στη συνέχεια, ύστερα από την 6/0/1151/10-4-2014 Εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο Έλεγχος διερεύνησε τα οικονομικά δεδομένα και τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις του παραπάνω φορολογουμένου κατά τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2008 (χρήσεις 2000 - 2007). Ο ελεγχόμενος επιχειρηματίας, ο οποίος είχε προαποβιώσει στις 11-7- 2009, υπέβαλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος μαζί με τη σύζυγο του (η οποία δεν ελέγχεται) στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και από αυτές προκύπτει ότι τα κύρια εισοδήματά του αποτελούσαν εισοδήματα "φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο" (Κ.Α. 659), δηλαδή, αφορούσαν έσοδα από τόκους, κέρδη πώλησης μετοχών, τοκομερίδια, κέρδη από REPOS και λοιπά επενδυτικά προϊόντα. Ο εν λόγω φορολογούμενος υπήρξε Διευθύνων Σύμβουλος, Αντιπρόεδρος Δ.Σ. και Εκκαθαριστής της κατά την 30.12.2005 λυθείσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ".....Ανώνυμη Βιομηχανική και Εμπορική Εταιρεία Υφασμάτων", επίσης, μέλος του Δ.Σ. της ΑΒΕΕΥ με την επωνυμία "Αφοι", καθώς και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία ".....". Σε επισυναπτόμενους στην οικεία Έκθεση Ελέγχου λεπτομερείς και αναλυτικούς πίνακες απεικονίζεται η ακίνητη και κινητή περιουσία του φορολογουμένου, καθώς και η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών σε Τράπεζες εσωτερικού και εξωτερικού στις οποίες αυτός ήταν δικαιούχος, ατομικά ή από κοινού με άλλα πρόσωπα, κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2000 - 31.12.2007. Επίσης, διατηρούσε χαρτοφυλάκιο μετοχών με σημαντική κίνηση και είχε στην κατοχή του, πριν από το έτος 2000, 63.600 ονομαστικές μετοχές της ως άνω εταιρείας ".....", οι οποίες αντιπροσώπευαν ποσοστό 40% της εταιρείας, καθώς και 37.888 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας ".....", τις οποίες είχε αγοράσει κατά το έτος 1992. Μετά την επεξεργασία των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο Έλεγχος, των κινήσεων των τραπεζικών ιδρυμάτων και των φορολογικών δηλώσεων του φορολογουμένου για τα έτη ελέγχου, καθώς και από τα στοιχεία των δηλώσεων προηγούμενων ετών, οι οποίες

μελετήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η τραπεζική θέση του ελεγχόμενου κατά την έναρξη του ελέγχου την 1.1.2000, ο Έλεγχος κατέληξε σε μια λίστα πρωτογενών συναλλαγών του φορολογουμένου, την οποία έθεσε υπόψη της προσφεύγουσας κόρης του, ως μοναδικής πλέον κληρονόμου του, καλώντας την, με το 38790/25.7.2014 έγγραφο, για παροχή διευκρινίσεων. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα κλήθηκε να παράσχει κάθε επαρκή διευκρίνιση 1) για όλες τις πρωτογενείς συναλλαγές, αιτιολογώντας την προέλευση των κατατεθέντων χρηματικών ποσών που εμφανίζονται στις συνημμένες (23) σελίδες (ΠΙΝΑΚΑΣ 1) (από ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζών), 2) του τρόπου πληρωμής (μετρητά, επιταγή κλπ) της πραγματικής αξίας των ακινήτων που αγοράστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2000 έως 31/12/2007 (συνημμένη κατάσταση αγορών ακινήτων ΠΙΝΑΚΑΣ 2) υποδεικνύοντας και τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν τις προαναφερθείσες αγορές, 3) τον τρόπο και το χρόνο απόκτησης των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στο ΕΤΑΚ του 2008 (εκτός των αγορών στο διάστημα 2000-2007), καθώς και τη χρήση αυτών για τα ελεγχόμενα έτη, 4) του τρόπου πληρωμής (μετρητά, επιταγή κλπ) της πραγματικής αξίας των αυτοκινήτων-δίτροχων που αγοράστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2000 έως 31/12/2007 (συνημμένη κατάσταση αγορών ΠΙΝΑΚΑΣ 3) υποδεικνύοντας και τυχόν τραπεζικούς λογαριασμούς μέσω των οποίων διακινήθηκαν χρηματικά ποσά, που αφορούν τις προαναφερθείσες αγορές, 5) τον τρόπο και το χρόνο απόκτησης των ονομαστικών μετοχών της εταιρείας ΑΦΟΙΑΒΕΕΥ ΑΦΜ και 6) να γνωρίσει τις συναλλαγές που είχε ο πατέρας της με την εταιρεία με έδρα την Γενεύη της Ελβετίας, προσκομίζοντας όλα τα απαραίτητα παραστατικά, καθώς επίσης και τις καταθέσεις (εμβάσματα κλπ) που πραγματοποιήθηκαν στην HSBC στην Γενεύη Ελβετίας μέσω των παρακάτω IBAN: 3. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του Ελέγχου και παρείχε διευκρινίσεις με τα με αριθμό πρωτ. 44472/19-09-2014 και 45202/24-09-2014 απαντητικά υπομνήματά της. Στη συνέχεια, ο Έλεγχος προχώρησε στην έκδοση προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2001 έως 2008, σύμφωνα με το ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), οι οποίες απεστάλησαν στην προσφεύγουσα μαζί με το με αριθ. πρωτ. 48650/21-10-2014 Σημείωμα διαπιστώσεων (άρθρο 28 του ν. 4174/2013), καθώς και κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6ν. 2690/1999) ότι διαπιστώθηκαν φορολογητέα εισοδήματα πλέον των δηλωθέντων που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύει. Επίσης, της απεστάλη και το 66/11-2-2015 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων ως προς τα οικ. έτη 2003 και 2006. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στις παραπάνω κλήσεις, απάντησε με τα 51260/10-11-2014 και 9200/3-3-2015 Υπομνήματά της στις διαπιστώσεις του Ελέγχου. Τέλος, ο Έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς που προέβαλε η προσφεύγουσα με τα υπομνήματά της σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και τα παραστατικά που είχε στη διάθεσή του από

τα τραπεζικά ιδρύματα και τις ελεγκτικές εταιρείες, προέβη στη συνέχεια, μετά την παράθεση σχετικών πινάκων, στην αναδιαμόρφωση και τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου, ανά χρήση, ως εξής: Οικ. έτος 2001 (χρήση 1.1 - 31.12.2000) 61.462.475 δρχ, οικ. έτος 2002 (χρήση 1.1 - 31.12.2001) 30.212.698 δρχ, οικ. έτος 2003 (χρήση 1.1 - 31.12.2002) 219.582,58

€, οικ. έτος 2004 (χρήση 1.1 - 31.12.2003) 325.183,58 €, οικ. έτος 2005 (χρήση 1.1 - 31.12.2004) 43.290,57 €, οικ. έτος 2006 (χρήση 1.1 - 31.12.2005) 1.329.313 €, οικ. έτος 2007 (χρήση 1.1 - 31.12.2006) 67.954,24 € και οικ.έτος 2008 (χρήση 1.1-31.12.2007) 173.691,10 €. Βάσει των ανωτέρω, στις 11/5/2015, εκδόθηκαν αντίστοιχα σε βάρος του παραπάνω φορολογουμένου από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Χολαργού και κοινοποιήθηκαν στις 13/5/2015, οι οκτώ (8) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2001 - 2008 και η μια (1) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικ. έτους 2008, του ίδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με τις οποίες καταλογίστηκαν οι διαφορές κυρίου φόρου και εισφοράς, καθώς και ο πρόσθετος φόρος και πρόσθετη εισφορά, που προαναφέρθηκαν στην 2η σκέψη της παρούσας. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα άσκησε την 27687/11.6.2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά των παραπάνω πράξεων, ενώ, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης αυτής άσκησε την κρινόμενη προσφυγή.

12. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, προβάλλεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του ένδικου φόρου για όλες ανεξαιρέτως τις ένδικες χρήσεις, καθώς και της έκτακτης εισφοράς οικον. έτους 2008, έχει υποπέσει σε παραγραφή. Εξάλλου, το Δημόσιο, με την από 10.2.2016 Έκθεση απόψεων και το από 8.6.2016 Υπόμνημα, που έχει κατατεθεί νομίμως, προβάλλει ότι δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματός του για έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων καταλογισμού των ένδικων φόρων και της εισφοράς. Και τούτο γιατί, βάσει των διατάξεων των νόμων που προπαρατέθηκαν, αφενός, έχει παραταθεί η εκ του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετής παραγραφή του δικαιώματός του και καταλαμβάνει όλες τις ένδικες χρήσεις. Αφετέρου, το ίδιο δικαίωμά του δεν έχει υποπέσει επίσης ούτε στη δεκαετή παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν εν προκειμένω στη διάθεσή του εκ των υστέρων α) από τις αρχές της Γαλλίας και αφορούν πρόσωπα που τηρούσαν τραπεζικούς λογαριασμούς στην τράπεζα της Ελβετίας στη Γενεύη ("λίστα Λαγκάρντ"), μεταξύ των οποίων ήταν και ο πατέρας της προσφεύγουσας και β) από ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα, ανά τράπεζα και τραπεζικό λογαριασμό, των οποίων είναι κάτοχος ο ως άνω φορολογούμενος από το έτος 1997 έως το έτος 2011. Τέλος, κατά το Δημόσιο, ούτε η προβλεπόμενη και εφαρμοστέα εν προκειμένω εικοσαετής παραγραφή του άρθρου 36 παρ. 3 του ν. 4174/2013 έχει παρέλθει και συνεπώς και εκ του λόγου τούτου δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμά του προς καταλογισμό των ένδικων φόρων και της εισφοράς. Ειδικότερα, ως προς την ως άνω δεκαετή παραγραφή προβάλλει, ότι προ της λήξεως της παραγραφής αυτής, με την υπ' αρ. 283/4.10.2012 εισαγγελική παραγγελία, ζητήθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης σε βάρος του πατέρα της προσφεύγουσας, λόγω στοιχείων που παρελήφθησαν από τις αρχές της Γαλλίας και αφορούν πρόσωπα που τηρούσαν τραπεζικούς λογαριασμούς στην τράπεζα της Ελβετίας μεταξύ των οποίων ήταν και ο ίδιος, ακολούθως, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος με το ΑΒΜ ΕΟΕ 48/2014 έγγραφό του ζήτησε τον ορισμό υπαλλήλων για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1151/10.4.2014 εντολή ελέγχου, δυνάμει της οποίας ενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα και στον πατέρα της και εξεδόθησαν οι πιο πάνω πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα, στις 13-5-2015.

13. Επειδή, το Δικαστήριο, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν στην σκέψη 9, λαμβάνει υπόψη τα εξής: α) Ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. για την έκδοση και κοινοποίηση 1) της 199/15/48/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001 (χρήση 2000), άρχισε στις 31-12-2001, δηλαδή στο τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2006, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, μόνο μέχρι τις 31-12-2008, 2) της 190/15/51/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002 (χρήση 2001), άρχισε στις 31-12-2002 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2007, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, μόνο μέχρι τις 31-12-2008, 3) της 191/15/45/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002), άρχισε στις 31-12-2003 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2008, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008 μέχρι την 31-12-2009, 4) της 192/15/60/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003), άρχισε στις 31-12-2004 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2009, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 μέχρι την 31-12-2010, 5) της 193/15/62/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (χρήση 2004), άρχισε στις 31-12-2005 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2010, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 μέχρι την 31-12-2011, 6) της 200/15/37/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005), άρχισε στις 31-12-2006 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2011, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 μέχρι την 31-12-2012, 7) της 194/15/93/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), άρχισε στις 31-12-2007 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2012, αλλά, παρατάθηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.4098/2012 μέχρι την 31-12-2013, 8) της 195/15/93/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), άρχισε στις 31-12-2008 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2013 και 9) της 196/15/9/11.5.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, οικ. έτους 2008, άρχισε στις 31-12-2008 (χρήση 2007) και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2013, β) ότι η παράταση των δύο ετών που προβλέπεται από το άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 ισχύει για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά και για τις οποίες θα έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την ημερομηνία παραγραφής και συνεπώς, δεν ισχύει η παράταση αυτή, εφόσον, για τις κρινόμενες χρήσεις 2006 και 2007, η παραγραφή έληξε στις 31-12-2013, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, χωρίς να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι την ημερομηνία αυτή και γ) ότι η παράταση των δύο ετών που προβλέπεται στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013, αφορά μεν τις χρήσεις 2006 και 2007, η παραγραφή οποίων έληγε στις 31-12-2013, όμως, δεν εφαρμόζεται στην προκείμενη περίπτωση, γιατί δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτής και συγκεκριμένα, να έχουν αποσταλεί μέχρι 31-12-2013, στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη

της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες ή να εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, ή να έχει εκδοθεί εισαγγελική παραγγελία, εντολή ελέγχου κλπ μέχρι την ημερομηνία αυτή (31-12-2013). Και τούτο, διότι με την ΑΒΜ ΕΟΕΛΛ 48/2014 Εισαγγελική Παραγγελία παραδόθηκε στον Έλεγχο το 3493/5-02-2014 εμπιστευτικό έγγραφο μαζί με οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD, ενώ, ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1151/10.4.2014 εντολή ελέγχου και όχι από την έκδοση της υπ' αρ. 283/4.10.2012 εισαγγελικής παραγγελίας, όπως αναποδείκτως διατείνεται το Δημόσιο, απορριπτομένου του σχετικού ισχυρισμού του. Επομένως, όλες οι ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που αφορούν τις χρήσεις 2000 - 2007 και έκτακτης εισφοράς για τη χρήση 2007, που εκδόθηκαν στις 11-5-2015 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 13-5-2015, δηλαδή, μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής αυτών, που έληγε, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, στις 31-12-2008, 31-12-2008, 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013 και 31-12-2013 αντίστοιχα, το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει στη βασική πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτή παρατάθηκε νομίμως, κατά το βάσιμο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

14. Επειδή, περαιτέρω, και ο ισχυρισμός του Δημοσίου ότι το δικαίωμά του προς καταλογισμό φόρου δεν έχει υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., λόγω ύπαρξης εν προκειμένω συμπληρωματικών στοιχείων, που περιήλθαν εκ των υστέρων, δηλαδή, μετά την πάροδο της πενταετίας, στη διάθεσή του, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Και τούτο, γιατί α) όσον αφορά τις ένδικες χρήσεις 2000 έως 2006, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 4, δεν είχε προηγηθεί φορολογικός έλεγχος, ούτε εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική (βασική) πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και τις νόμιμες παρατάσεις αυτής, που έληγε, όπως προαναφέρθηκε, στις 31-12-2008, 31-12-2008, 31-12-2009, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012, 31-12-2013 αντίστοιχα, ώστε να είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία και β) όσον αφορά τη χρήση 2007, η φορολογική αρχή δύναται, κατά παρέκταση της πενταετούς βασικής παραγραφής, να εκδώσει αρχικό φύλλο ελέγχου εντός δεκαετίας με βάση συμπληρωματικά στοιχεία. Όμως, όπως προκύπτει από τον πίνακα 8 που παρατίθεται στη σελ. 83 και επόμε. της οικείας Έκθεσης Ελέγχου και αφορά τη χρήση αυτή, η διαφορά προς καταλογισμό σε βάρος του παραπάνω φορολογουμένου κατά τη χρήση αυτή, ανερχόμενη σε 169.705,22 €, ουδόλως αφορά συναλλαγές του με την προαναφερόμενη αλλοδαπή τράπεζα, αντίθετα αφορά τις αναφερόμενες ως πρωτογενείς καταθέσεις του σε ημεδαπές τράπεζες. Συνεπώς, η ως άνω διαφορά δεν στηρίζεται, κατ' αρχήν, για τη χρήση αυτή, σε συμπληρωματικά στοιχεία από την αλλοδαπή τράπεζα. Περαιτέρω, ως προς τις καταθέσεις του πατέρα της προσφεύγουσας στις ημεδαπές τράπεζες, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας διέθετε, βάσει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε., τη δυνατότητα να ζητεί από κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πληροφορίες για τις τραπεζικές καταθέσεις του φορολογουμένου, αίροντας κατ' αυτό τον τρόπο το τραπεζικό απόρρητο, μέσα στην πενταετή παραγραφή του δικαιώματός του. Κατά συνέπεια, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογουμένου στις ημεδαπές τράπεζες ευρίσκονταν ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου ή, τουλάχιστον, ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε ανά πάσα στιγμή να λάβει γνώση αυτών. Για τον λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν

ως στοιχεία τα οποία δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο έφορος κατά τον αρχικό έλεγχο ή την αρχική φορολογική εγγραφή. Ως εκ τούτου, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του πατέρα της προσφεύγουσας, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.

15. Επειδή, τέλος, ούτε η εικοσαετής παραγραφή του άρθρου 36 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω. Και τούτο γιατί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 (ήδη, 72) παρ. 11 του εν λόγω Κώδικα, που προπαρατέθηκαν, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα περί εικοσαετούς παραγραφής για περιπτώσεις φοροδιαφυγής εφαρμόζονται εάν κατά τη θέση αυτού σε ισχύ (1.1.2014) το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Επομένως, εφόσον, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, το δικαίωμα του Δημοσίου για όλες τις κρινόμενες χρήσεις είχε παραγραφεί μέχρι τις 31.12.2013, δηλαδή, πριν από την έναρξη ισχύος του παραπάνω Κώδικα, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός του Δημοσίου.

16. Επειδή, με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό σε βάρος της προσφεύγουσας φόρου εισοδήματος με τις ένδικες πράξεις για τις χρήσεις 2000-2007, καθώς και την επιβολή έκτακτης εισφοράς για τη χρήση 2007, έχει παραγραφεί, αφού κατά την έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων πράξεων είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ, όπως αυτή παρατάθηκε νομίμως και ότι, στην προκείμενη περίπτωση, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις ούτε για τη δεκαετή παραγραφή του δικαιώματός του βάσει συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, αλλά ούτε και για την εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 36 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κρίνει ότι η τεκμαιρόμενη απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών της με αριθ. πρωτ. 27687/11.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής, που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των ένδικων πράξεων, πρέπει, όπως βάσιμως προβάλλεται με την προσφυγή, να ακυρωθεί. Περαιτέρω, πρέπει να αποδοθούν στην προσφεύγουσα τα καταβληθέντα παράβολα, ενώ, μετ' εκτίμηση των περιστάσεων, να απαλλαγεί το Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα της προσφεύγουσας.

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει την τεκμαιρόμενη απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, της με αριθ. πρωτ. 27687/11.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας κατά των ένδικων πράξεων.

**Διατάσσει να αποδοθούν τα καταβληθέντα παράβολα στην προσφεύγουσα.
Και Απαλλάσσει το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα της
προσφεύγουσας.**

Κρίθηκε και αποφασίστηκε στην Αθήνα στις 19 Σεπτεμβρίου και 7 Νοεμβρίου 2016.

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΖΕΡΒΕΑΣ ΕΛΕΝΗ ΜΙΓΛΑΚΗ

Η απόφαση και δημοσιεύτηκε στην ίδια πόλη σε έκτακτη δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Δικαστηρίου στις 9 Δεκεμβρίου 2016.

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΖΕΡΒΕΑΣ ΑΛΙΚΗ ΣΠΗΛΙΟΥ-ΑΝΔΡΙΑΝΑΚΗ