

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 ΚΦΕ, τη δυνατότητα να ζητεί από κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πληροφορίες για τις τραπεζικές καταθέσεις του φορολογούμενου, αίροντας κατ' αυτό τον τρόπο το τραπεζικό απόρρητο, μέσα στην πενταετή παραγραφή του δικαιώματός του. Κατά συνέπεια, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου 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 ΚΦΕ, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.».

16. Επειδή, το αναιρεσεϊόν Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' ασφαλήμνη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε, σε σχέση με τη χρήση του 2007, ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων (περί δεκαετούς παραγραφής) στην παρούσα υπόθεση, με το σκεπτικό ότι τα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του ΠΔ 18/1989, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για το εν λόγω νομικό ζήτημα. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο παραπάνω λόγος αναιρέσης προβάλλεται παραδεκτώς. Ωστόσο, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, το Δημόσιο προβάλλει αβάσιμα ότι τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του πατέρα της αναιρεσιβλήτης αποτελούσαν «συμπληρωματικά στοιχεία». Εξάλλου, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 14, δεν μπορούσε να τύχει εφαρμογής ούτε ο συνδυασμός των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης (το ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων αυτών όφειλε να εξετάσει το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, κρίνοντας επί του λόγου προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των επίδικων

καταλογιστικών πράξεων, έστω κι αν το Δημόσιο δεν τις επικαλέσθηκε κατά τη διατύπωση των σχετικών αμυντικών ισχυρισμών του, εφόσον με τις επίμαχες πράξεις διαπιστώθηκε ανακρίβεια των δηλώσεων που είχαν υποβληθεί για τα αντίστοιχα έτη και επιβλήθηκε, συναφώς, πρόσθετος φόρος). Τούτων έπεται ότι ο παραπάνω λόγος αναιρέσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος, ο οποίος υποστήριξε ότι ο λόγος πρέπει να θεωρηθεί βάσιμος, σύμφωνα με τη γνώμη που διατύπωσε στη σκέψη 13.

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

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

[Απορρίπτει την αίτηση.]

## Παρατηρήσεις

### 1. Εισαγωγή

Όπως είναι γνωστό, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας με αριθμό 1738/2017<sup>1</sup> κρίθηκε ως αντισυνταγματικό μέρος των εξαιρετικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε φορολογικό καταλογισμό. Στο σκεπτικό της απόφασης αυτής emπίπτουν εξάλλου όλες οι παρόμοιες μεμονωμένες, «εξαιρετικές» παρατάσεις (αυτές δηλαδή που τίθονταν σε ισχύ ελάχιστα πριν από τη λήξη της εκάστοτε προθεσμίας παραγραφής, κατά παράβαση του άρθρου 78 παρ. 2 Συντ., βλ. ήδη και ΣτΕ 2934/2017). Έτσι, το ζήτημα, υπό ποιες προϋποθέ-

1. Για αυτή βλ. Π. Πανταζόπουλου, Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοκίας ασφάλειας, Συνήγορος, τ. 122/2017, σελ. 35.

σεις ενεργοποιούνταν νόμιμα η εξαιρετική δεκαετής παραγραφή που ήδη προέβλεπε ο τότε Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) απέκτησε ιδιαίτερη σημασία. Και αυτό διότι μετά την αδυναμία επίκλησης από τη φορολογική Αρχή των εξαιρετικών αυτών παρατάσεων - είτε σε σειρά, υπό την έννοια δηλαδή ότι κάθε εξαιρετική παράταση δεν καταλάμβανε μόνο την προθεσμία που έληγε το πρώτον την 31.12 του έτους που η παράταση ετίθετο σε ισχύ, αλλά και όλες τις ήδη παραταθείσες κατά παρόμοιο τρόπο προθεσμίες, είτε μεμονωμένα, ήτοι έστω για τη χρήση που το πρώτον έληγε στο τέλος του έτους που ψηφίζονταν η παράταση - οι μόνες εναπομείνουσες παραγραφές ήταν η βασική πενταετής και η εξαιρετική δεκαετής του ίδιου του π. ΚΦΕ. Λαμβανομένου δε υπόψη ότι οι περισσότεροι πρόσφατοι φορολογικοί έλεγχοι και καταλογισμοί είχαν πράγματι λάβει χώρα πολύ πέραν της πενταετίας (κατ' ακρίβεια πολύ και πέραν της δεκαετίας), η μόνη «διέξοδος» για να εξακολουθούσαν αυτοί να είναι νόμιμοι θα ήταν μόνο αν κρίνονταν ότι όσοι έγιναν τέλος πάντων εντός δεκαετίας, διενεργήθηκαν σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 84 παρ. 4 π. ΚΦΕ.

Από την άποψη αυτή η κρίση, τι είναι «συμπληρωματικό» στοιχείο, το οποίο συνιστά νόμιμο λόγο παράτασης της παραγραφής, ανάχθηκε σε ζήτημα εξίσου σημαντικό με το ήδη κριθέν ζήτημα του απώτατου χρόνου παραγραφής. Εξάλλου, καθόσον στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων, αυτό το «συμπληρωματικό» στοιχείο για τη φορολογική Αρχή ήταν ακριβώς ευρήματα από το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, η υπόθεση που κρίθηκε με την ΣτΕ 2934/2017 (και αφορούσε ακριβώς καταλογισμό σε βάρος θανόντος φορολογουμένου στη βάση ευρημάτων λόγω συμπερίληψής του στη λίστα «Λανγκάρντ») θα κάλυπτε σε μεγάλο βαθμό το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 84 παρ. 4 περ. Β' π. ΚΦΕ.

Έτσι, τελικά, οι δύο αυτές αποφάσεις (ΣτΕ Ολ 1738/2017 και ΣτΕ 2934/2017), συμπλήρωμα κατά κάποιο τρόπο η μία της άλλης, έβαλαν σε μεγάλο βαθμό σε τάξη τα όρια της φορολογικής παραγραφής και τις προϋποθέσεις νόμιμης παράτασής της. Σε συνδυασμό δε με γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγιναν και αποδεκτές από την ΑΑΔΕ<sup>2</sup>, καθώς και τις επιπλέον οδηγίες της τελευταίας σχετικά με τη διενέργεια ελέγχων σε εκκρεμείς υποθέσεις, κανείς μπορεί να πει ότι τα ζητήματα τα σχετικά με τη διάρκεια της πα-

ραγραφής, ιδίως υπό τη μορφή της δεκαετούς τέτοιας, που επιδέχονται ερμηνείας, έχουν περιοριστεί σοβαρά.

## 2. Η υπό κρίση υπόθεση - Τα τεθέντα ζητήματα

Στην προκειμένη περίπτωση η υπόθεση αφορούσε αίτηση αναιρέσεως του Ελληνικού Δημοσίου κατά εφετειακής απόφασης, η οποία είχε να κρίνει εκτός των άλλων επί της νομιμότητας του καταλογισμού φόρου εισοδήματος (και εισφοράς αλληλεγγύης) το έτος 2015 σε βάρος θανόντος στο μεταξύ υπόχρεου για τις χρήσεις 2000 - 2007. Τα ζητήματα που τέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου ήταν κατά πόσο οι εξαιρετικές παρατάσεις που αφορούσαν τις χρήσεις αυτές (ορισμένες από τις πράξεις που αφορούσαν τις χρήσεις αυτές δεν εξετάστηκαν καν, δεδομένου ότι το οικείο ποσό της διαφοράς ήταν κάτω από το όριο του παραδεκτού της αναιρέσεως) ήταν νόμιμες και καταλάμβαναν και τις ήδη παραταθείσες προθεσμίες παραγραφής. Περαιτέρω, αν νομίμως μπορεί να καταλογίσει το Δημόσιο εντός δεκαετίας (αντί πενταετίας) από την εκάστοτε χρήση, κατά το άρθρο 84 παρ. 4 π. ΚΦΕ, σε περίπτωση που προκύψει συμπληρωματικό κατά την άποψή του στοιχείο από το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του υπόχρεου. Ακόμη, τέλος, αν είναι δυνατή η παράταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης (κατά την περίπτωση Β' δηλαδή της παρ. 2 του άρθρου 68 π. ΚΦΕ) στην περίπτωση που 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.

## 3. Η κρίση του ΣτΕ

Η υπόθεση καταλήφθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου από την απόφαση ΣτΕ Ολ 1738/2017, οπότε το ζήτημα της νομιμότητας των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό που έλαβαν χώρα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του Ν 4098/2012 κρίθηκε παρόμοια όπως και στη ΣτΕ Ολ 1738/2017, ήτοι ότι αυτές αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, καθότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Έτσι,

2. Βλ. Πολ. 1190, 1191, 1192, 1194/2017 και ΓνωμΝΣΚ 254, 265, 268/2017.

οι χρήσεις 2000, 2002, 2003 κρίθηκαν οριστικά παραγεγραμμένες (οι χρήσεις 2001 και 2004 και 2006 δεν εξετάστηκαν καν ως προς το φόρο εισοδήματος, καθότι η διαφορά ήταν κάτω από 40.000 €) καθόσον, εξάλλου, αυτές τις χρήσεις δεν μπορούσε να τις αφορά ούτε η «κανονική» δεκαετής παραγραφή του π. ΚΦΕ, αφού κατά το χρόνο του καταλογισμού (2015) είχε παρέλθει και αυτή για τις χρήσεις ειδικά αυτές.

Δεδομένης της κρίσης αυτής, η απάντηση στο ερώτημα, αν τα ευρήματα από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του υπόχρεου συνιστούν νόμιμα συμπληρωματικά στοιχεία, από αυτά που καθιστούν δεκαετή την πενταετή παραγραφή του π. ΚΦΕ, κατ' άρθρα 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 περ. α' του Κώδικα αυτού, κατέστη κρίσιμη, καθώς άλλως, οι χρήσεις αυτές θα ήταν παραγεγραμμένες και από την άποψη αυτή.

Το ΣτΕ επανέλαβε αρχικά τη νομολογία του ότι παράταση της παραγραφής κατά τον π. ΚΦΕ νοείται [υπό τη διάκριση για τις χρήσεις πριν τον Ν. 3522/2006 (χρήσεις μέχρι και αυτή του 2006), οπότε εντός της αρχικής πενταετίας έπρεπε να είχε λάβει χώρα αρχικός καταλογισμός και μετά τον Ν. 3522/2006, οπότε μπορούσε εντός της δεκαετίας να λάβει χώρα και αρχικός καταλογισμός] όταν υφίστανται «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκτός των άλλων και εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Σε αυτά, λοιπόν, τα μέσα ελέγχου εκ μέρους της φορολογικής Αρχής περιλαμβάνεται κατά το Δικαστήριο και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Και αυτό διότι, αφενός, σύμφωνα με τα ήδη κριθέντα από το ΣτΕ με την απόφαση υπ' αρ. 884/2016, η τέλεση φορολογικής παράβασης, λόγω παράλειψης δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, μπορεί να προκύπτει, και από έμμεσες αποδείξεις («τεκμήρια»), όπως θεωρείται 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 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.

Αφετέρου, 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. Από την άποψη αυτή, η πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου στα τραπεζικά δεδομένα του υπόχρεου δεν προϋποθέτει την προηγούμενη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής εκ μέρους του (όπως ισχυρίστηκε το Δημόσιο στη δίκη, προκειμένου να αιτιολογήσει την ανάγκη μακρού χρόνου παραγραφής, επικαλούμενο και την παλαιότερα ισχύουσα διαδικασία άρσης τραπεζικού απορρήτου, οπότε απαιτούνταν μεν πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργούσε τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων, χωρίς πάντως, πάλι να προκύπτει προϋπόθεση περί υπόνοιας φοροδιαφυγής).

Έτσι, 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 διάθετε ήδη από την εισαγωγή του π. ΚΦΕ ο φορολογικός έλεγχος. Εξάλλου, τυχόν τεχνικοί περιορισμοί της φορολογικής Διοίκησης ή τυχόν ανεπάρκειες και ελλείψεις στην οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών της δεν θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετική ερμηνεία όσον αφορά την ύπαρξη και την έκταση του ελεγκτικού αυτού μέσου (όπως έχει γίνει άλλωστε δεκτό στην περίπτωση της αδυναμίας υποβολής ξεχωριστής δήλωσης από συζύγους μεν, φορολογικούς κατοίκους διαφορετικών κρατών δε, βλ. ΣτΕ 1445/2016), ήτοι εδών στην αναγνώριση της δυνατότητας παράτασης του βασικού χρόνου παραγραφής, αλλά το αντίθετο, η φορολογική Διοίκηση θα πρέπει να προσαρμόζει τις τεχνολογικές της δυνατότητες για την ανταπόκριση του υπάρχοντος ελεγκτικού μέσου στις σύγχρονες ανάγκες ελέγχου.



Συνακόλουθα, κατά την πλειοψηφία της απόφασης<sup>3</sup> τα στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. Β΄, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. Α΄ του π. ΚΦΕ. Κανείς παρατηρεί πάντως ότι καθόσον κατά το ΣτΕ τα ευρήματα των ημεδαπών λογαριασμών δεν είναι συμπληρωματικά στοιχεία, τότε και η διατύπωση του συμπεράσματος του συλλογισμού θα έπρεπε να είναι περισσότερο θετική, ότι δηλαδή αυτά τα στοιχεία δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να συνιστούν νόμιμο λόγο παράτασης της παραγραφής και όχι απλά ότι δεν είναι στοιχεία «ικανά να δικαιολογήσουν» την παράταση, αφού περιθώριο εκτίμησης (δικαιολόγησης) δεν υφίσταται.

Υπό την αντίθετη, εξάλλου, εκδοχή, (ότι δηλαδή τα στοιχεία από ημεδαπούς λογαριασμούς είναι συμπληρωματικά στοιχεία), όπως ορθά επισήμανε και το Δικαστήριο, η πενταετής παραγραφή θα καθίστατο στην ουσία κενό γράμμα, καθότι σχεδόν όλοι οι φορολογούμενοι διατηρούμε τραπεζικούς λογαριασμούς, οπότε ο συνδυασμός του ελέγχου με ένα «εύρημα» από το άνοιγμα λογαριασμού θα καθιστούσε κανόνα τη δεκαετή αντί της πενταετούς παραγραφής.

Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση επικυρώθηκε η κρίση του διοικητικού Εφετείου κατά το μέρος που για τις χρήσεις 2000 - 2006 δεν δέχθηκε έτσι και αλλιώς παράταση της παραγραφής, αφού δεν είχε προηγηθεί αρχικός καταλογισμός, όπως απαιτούσε ο π. ΚΦΕ μέχρι το Ν 3522/2006, για τη χρήση δε 2007 αρνήθηκε την παράταση, αφού ο καταλογισμός είχε λάβει χώρα όχι στη βάση συναλλαγών του υπόχρεου με αλλοδαπή τράπεζα, αλλά σε σχέση με φερόμενες ως πρωτογενείς καταθέσεις του σε ημεδαπές τράπεζες.

Το ΣτΕ «έκλεισε» επίσης τυχόν συζήτηση, αν παρ' ότι τα ευρήματα από ημεδαπούς λογαριασμούς δεν είναι συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της περ. Α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 π. ΚΦΕ, μπορούν τυχόν να στοιχειοθετήσουν λόγο παράτασης της πα-

ραγραφής εξαιτίας ανακρίβειας της οικείας δήλωσης, κατά την περ. Β΄ της ίδιας παραγράφου του άρθρου 68. Ορθά το ΣτΕ έκρινε ότι προφανώς εδώ οι δύο περιπτώσεις επικαλύπτονται, αφού η εύρεση μη φορολογηθέντος εισοδήματος μετά από το άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού καθιστά ανακριβή και τη δήλωση του σχετικού φορολογικού έτους. Επομένως, δεν μπορεί η περίπτωση αυτή να διαφεύγει του πεδίου εφαρμογής της περ. Α΄, αλλά να καταλαμβάνεται κατά τα άλλα από το πεδίο εφαρμογής της περ. Β΄, καθώς έτσι θα καταλήγαμε πлагίως στο μη ανεκτό όχι μόνο από άποψης αναλογικότητας αλλά από συστηματικής άποψης αποτέλεσμα της δεκαετούς παραγραφής. Συνακόλουθα, η παραγραφή δεν καθίσταται δεκαετής αν 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.

Η κρίση του ΣτΕ συνολικά δεν μπορεί παρά να χαρακτηριστεί ορθή: Ακόμη και αν αναγνωρίσει κανείς ότι τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών είναι πράγματι εξαιρετικά ογκώδη, αυτό δεν αρκεί ασφαλώς για να τα χαρακτηρίσει «συμπληρωματικά» στοιχεία, αφού τέτοια νομικά αλλά κυρίως οντολογικά δεν είναι - σε ό,τι αφορά τουλάχιστον τους ημεδαπούς λογαριασμούς τα στοιχεία ήταν πάντα εκεί, στη διάθεση της φορολογικής Αρχής, η οποία, άλλωστε, πριν την διενέργεια σωρηδόν εμβασμάτων στο εξωτερικό από τους υπόχρεους, στις περισσότερες περιπτώσεις ελέγχων δεν έλεγχε καν τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς (οπότε καταρρίπτεται έτσι και αλλιώς το επιχείρημα περί αδυναμίας επεξεργασίας τους λόγω όγκου). Καθόσον τα στοιχεία δεν είναι χρονικά συμπληρωματικά ούτε υφίσταται λόγος που να δικαιολογεί τη φορολογική Αρχή να μην τα γνωρίζει, παρ' ότι χρονικά συμπληρωματικά, παράταση παραγραφής λόγω αυτών δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο, τυχόν δε αποδοχή τέτοιας άποψης εκτός από δυσανάλογη θα επιβράβευε χρόνιες καθυστερήσεις των φορολογικών Αρχών να ελέγξουν στοιχεία που όπως προαναφέρθηκε, συνήθως δεν έλεγχαν καν.

Συνολικά, μετά και αυτή την πρόσφατη κρίση του ΣτΕ, αποσαφηνίστηκε ακόμη περισσότερο η κατάσταση σε σχέση με την παραγραφή: οι χρήσεις μέχρι και αυτή του 2005 παραγράφηκαν οριστικά (εκτός της περίπτωσης μη υποβολής καν δήλωσης). Η χρήση 2006 σε περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων άλλων από αυτά που ανευρίσκονται μετά το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών παρα-

3. Βλ. τη μειοψηφία ενός Συμβούλου, ότι η πρόβλεψη δεκαετούς παραγραφής είναι συνταγματικώς ανεκτή, όταν τίθεται 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, στη σκέψη 13 της απόφασης.

γράφεται την 31.12.2017<sup>4</sup>. Σε διαφορετική περίπτωση, αυτή όπως και οι επόμενες μέχρι και αυτή του 2010 έχουν επίσης ήδη παραγραφεί. Την ίδια ημερομηνία (31.12.2017) εκπνέει και η προθεσμία της κανονικής πενταετούς παραγραφής της χρήσης 2011.

Εξάλλου, μετά και τη σχετική γνωμοδότηση του ΝΣΚ 268/2017, η οποία έκανε δεκτό ότι η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11 εδάφιο Β' του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες, έκλεισε μερικώς και το αμφιλεγόμενο αυτό ζήτημα, πόσο δηλαδή μπορούσε να αναδράμει αυτή η εξαιρετική επίσης διάταξη παράτασης παραγραφής. Έχει μείνει πάντως ακόμη ανοικτό το ζήτημα κατά πόσο γενικά η εικοσαετής παραγραφή του ΚΦΔ υπακούει στην ως τώρα διαμορφωθείσα νομολογία του ΣτΕ όπως αυτή ερμήνευσε τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της αναλογικότητας σε σχέση με τη φορολογική παραγραφή.

**Πέτρος Πανταζόπουλος,**  
Δικηγόρος, Δ.Ν.

4. Βλ. και την Πολ. 1194/2017, σύμφωνα με την οποία δεν θεωρείται πληροφωρία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφωρία, η οποία περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

## Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

### Έννοια του όρου «Ολυμπιακά συγκροτήματα» - Επιβολή ειδικού φόρου επί ακαθάριστων εσόδων ανώνυμης εταιρίας

ΣΤΕ 1628/2017 Τμ. Β' επταμ.

Πρόεδρος: **Ε. Σάρπ**, Αντιπρόεδρος ΣτΕ  
Εισηγήτρια: **Ε. Νίκα**, Σύμβουλος Επικρατείας  
Δικηγόροι: **Μ. Ρηγάκη**, **Α. Παπακωνσταντίνου**

*Ειδικός φόρος σε ποσοστό 2% επί των ακαθάριστων εσόδων της ανώνυμης εταιρίας. Το άρθρο 9 του Ν 3342/2005 ορίζει ποιές από τις εγκαταστάσεις ή ενότητες ολυμπιακών εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν στους Ολυμπιακούς Αγώνες του 2004 νοούνται ως «Ολυμπιακά Συγκροτήματα» για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου 3342/2005, μεταξύ των οποίων δεν περιλαμβάνεται ο νέος Ιππόδρομος, του οποίου κύριος, κάτοχος και νομέας κατά τον κρίσιμο χρόνο εφέρετο η αναιρεσείουσα, δίχως τούτο ν' αμφισβητείται, ενώ η διαχείριση και εκμετάλλευση του Ολυμπιακού Ιππικού Κέντρου, που περιλαμβάνεται, κατά τα προεκτεθέντα στα Ολυμπιακά Συγκροτήματα του Ν 3342/2005, είχε ανατεθεί, κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, με το άρθρο 35 του ίδιου ως άνω νόμου 3342/2005 στην ανώνυμη εταιρία «Ολυμπιακά Ακίνητα». Αναιρείται η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που δέχθηκε ότι η αναιρεσείουσα υπόκειται στον ανωτέρω φόρο για τον λόγο της εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων των άρθρων 7, 9 και 26 του Ν 3342/2005 και του -συνεπεία αυτής- χαρακτηρισμού του Νέου Ιπποδρόμου ως Ολυμπιακού Συγκροτήματος για την επιβολή του επιδικού ειδικού φόρου.*

**Διατάξεις:** άρθρα 7, 9 και 26, 35 Ν 3342/2005

[...] 2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναιρέση της υπ' αριθμ. 4431/2015 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατά το μέρος που απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσείουσας (όπως αυτή είχε συμπληρωθεί με δικόγραφο προσθέτων λόγων) κατά της υπ' αριθμ. .../29.9.2014 αποφάσεως του Δημάρχου ... Μεσογαίας Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε εις βάρος της αναιρεσείουσας και υπέρ του αναιρεσιβλήτου Δήμου φόρος σε ποσοστό 2% επί των εισπράξεων αυτής, για τα έτη 2006 έως και 2012, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του Ν 3342/2005, συνολικού ποσού 31.117.162,84 ευρώ (6.651.144,16 ευρώ για το έτος 2006, 5.588.647,60 ευρώ