

Κείμενο Απόφασης

Αριθμός 1623/2016

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριο του στις 11 Μαΐου 2016, με την εξής σύνθεση: Ε. Σαρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β' Τμήματος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Ιω. Σύμπλης, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ιω. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Ιω. Μητροτάσιος, Γραμματέας του Β' Τμήματος.

Για να δικάσει την από 25 Σεπτεμβρίου 2015 αίτηση: του ..., κατοίκου Αθηνών (...), ο οποίος παρέστη αυτοπροσώπως ως δικηγόρος (Α.Μ. ...),

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

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων επιδιώκει να αναιρεθούν οι υπ' αριθμ. 677 και 3792/2015 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

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

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αναιρεσείοντα ως δικηγόρο, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τον αντιπρόσωπο του Υπουργού, ο οποίος ζήτησε την απόρριψη 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, για την άσκηση της κρινόμενης αίτησης, η οποία εισάγεται στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος μετά την 888/2016 απόφαση της πενταμελούς συνθέσεως του, έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (4119193-7/2015 έντυπα παραβόλου Α' σειράς).

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η ανάρρηση της 3792/2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την απόφαση αυτή, η οποία εκδόθηκε, μετά την 677/2015 εν μέρει οριστική και εν μέρει προδικαστική απόφαση του ίδιου δικαστηρίου, μεταρρυθμίσθηκε, κατά μερική αποδοχή προσφυγής του ήδη αναιρεσείοντος, η 482/17-12-2013 απόφαση της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70 Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), με την οποία είχε απορριφθεί η 29094/30-7-2013 ενδικοφανής προσφυγή του (της παρ. 6. του άρθρου 70 Α Κ.Φ.Ε.) κατά της 459/15-7-2013 πράξης του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Δ' Αθηνών περί επιβολής σε βάρος του προστίμου 942.136,80 ευρώ για παράβαση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων κατά τη διαχειριστική περίοδο 1999. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το πρόστιμο περιορίσθηκε σε 375.329,08 ευρώ.

3. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση, καθ' ο μέρος στρέφεται αυτοτελώς κατά της 677/2015 εν μέρει οριστικής και εν μέρει προδικαστικής απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, διότι, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), οι προδικαστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων δεν υπόκεινται σε αίτηση αναιρέσεως ούτε κατά τις οριστικές διατάξεις τους. Οι αποφάσεις αυτές θεωρούνται ότι συμπροσβάλλονται με τις οριστικές αποφάσεις (ΣτΕ 1860/1999, 1866/2008, 1079/2009, 2175/2012, 2764/2014).

4. Επειδή, με την απόφαση 677/2015 απορρίφθηκε ο περί παραγραφής κύριος λόγος της προσφυγής, με τη δε προσαλλόμενη απόφαση μειώθηκε το πρόστιμο κατά ποσό που είχε εισαχθεί από τον αναιρεσείοντα στην ημεδαπή και φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 3259/2004.

Ενόψει της απορρίψεως του λόγου της προσφυγής περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου λόγω παραγραφής, τυχόν αποδοχή του οποίου θα οδηγούσε στην εξ ολοκλήρου ακύρωση της πράξεως επιβολής του προστίμου και αδυναμία του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο για την αποδιδόμενη στον αναιρεσείοντα ένδικη παράβαση με έννομο συμφέρον, κατ' άρθρο 53 παρ. 1 του π.δ. 18/1989, ζητεί ο αναιρεσείων την αναίρεση της προσβαλλομένης και κατά το μέρος που δέχθηκε την προσφυγή του και περιόρισε το ένδικο πρόστιμο, κατά του οποίου (μέρους), άλλωστε, έχει ασκήσει αίτηση αναίρεσεως το Δημόσιο (με αριθ. πρωτ. 2821/2015, συζητηθείσα κατά την αυτή με την ήδη κρινόμενη αίτηση δικάσιμο).

5. Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 ως εξής: «3. Η αίτηση αναίρεσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. 4. Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης ' αναίρεσεως όταν» το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...] Προκειμένου για διαφορές από ασφαλιστικές εισφορές, φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, ως ποσό της διαφοράς νοείται το ποσό εισφοράς, φόρου κ.λπ., χωρίς προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους που αμφισβητείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας [...]». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για το παραδεκτό αιτήσεως αναίρεσεως απαιτείται σωρευτικώς η συνδρομή των προϋποθέσεων τόσο της παρ. 3 του, κατά τα ως άνω, τροποποιηθέντος άρθρου 53 του π.δ/τος 18/1989 όσο και του προβλεπόμενου στην παρ. 4 του εν λόγω άρθρου ελάχιστου ποσού της διαφοράς. Ειδικότερα, επί διαφοράς της οποίας το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των 40.000 ευρώ, η αίτηση αναίρεσεως ασκείται παραδεκτικώς μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο, με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο, είτε ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, ήτοι επί ζητήματος ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, η οποία είναι κρίσιμη για την επίλυση της ενώπιον του Δικαστηρίου αγόμενης διαφοράς, είτε ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, η επίλυση του οποίου ήταν αναγκαία για τη διάγνωση της οικείας υπόθεσης, έρχεται σε αντίθεση προς παγιωμένη ή πάντως μη ανατραπείσα νομολογία επί του αυτού νομικού ζητήματος και υπό τους αυτούς όρους αναγκαιότητας για τη διάγνωση των σχετικών υποθέσεων, ενός τουλάχιστον εκ των τριών ανώτατων δικαστηρίων (ΣτΕ, ΑΠ, ΕΛΣ) ή του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτής, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, το δε υπ' αυτών κριθέν νομικό ζήτημα πρέπει να ήταν ουσιώδες για την επίλυση των ενώπιον των δικαστηρίων εκείνων αχθεισών διαφορών (ΣτΕ 4163/2012 7μ., 797/2013 7μ., 2598/2015 7μ., 1494, 2977/2015, 212, 297/2016 κ.ά.).

6. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου διαφορά, της οποίας το ύψος υπερβαίνει το όριο των 40.000 ευρώ (βλ. σκέψη 2). Προβάλλεται δε ότι έσφαλε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση που έκρινε ότι είναι δυνατή, κατ' άρθρο 34 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. και 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, η ανάλογη εφαρμογή, επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β σε συνδυασμό προς αυτήν του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., όπως οι εν λόγω διατάξεις ίσχυαν πριν από τον ν. 3522/2006 και προέβλεπαν δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος με συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου (σε περίπτωση περιέλευσης σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων αναφορικά με εισόδημα του φορολογουμένου που υπερβαίνει το περιληφθέν σε προηγούμενο φύλλο ελέγχου), αφού προϋποθέτουν οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, η οποία, δεν. προβλέπεται στον: Κ.Β.Σ.. Επί του ζητήματος δε αυτού, επ του οποίου δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (η μνημονευόμενη κατωτέρω, στη σκέψη 9 της παρούσης αποφάσεως νομολογία έκρινε επί του ζητήματος του - εντός των χρονικών πλαισίων της παραγραφής - επανελέγχου βιβλίων και στοιχείων και της επιβολής προστίμου για παραβάσεις Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. άλλες από διαπιστωθείσες σε προηγούμενο έλεγχο της ίδιας χρήσης), προβάλλεται ότι υφίσταται αντίθετη κρίση της προσκομισθείσας, κατά την κατάθεση του εισαγωγικού δικογράφου της κρινόμενης αίτησης, 684/2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Πράγματι, με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε (σε πρώτο και τελευταίο βαθμό κατά το άρθρ. 6 παρ. 2 περ. β' εδ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) αναφορικά με τη νομιμότητα επιβολής, κατά το έτος'2013, προστίμου 376.854,74 ευρώ για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. κατά τη διαχειριστική περίοδο 1999, ότι δεν είναι δυνατή η κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή της περ. β της παρ. 4 του άρθρου 84 σε συνδυασμό προς

το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., για τον λόγο ότι οι διατάξεις αυτές προϋποθέτουν οριστική φορολογική εγγραφή και διενέργεια συμπληρωματικής που δεν προβλέπονται στον Κ.Β.Σ.. Συνεπώς, ο παραπάνω ισχυρισμός του αναιρεσείοντος είναι βάσιμος και ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω προβάλλεται ότι έσφαλε η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση που δέχθηκε ότι η ανωτέρω δεκαετής προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε διαδοχικώς με τα άρθρα 12 του ν. 3888/2010, 18 του ν. 4002/2011 και δεύτερο του ν. 4098/2012, καθόσον οι διατάξεις αυτές αφορούν σε παρατάσεις της προθεσμίας παραγραφής (και μάλιστα της πενταετούς) που εκάστοτε αντιστοιχούσε σε μία χρήση και έληγε το πρώτον κατά τις οριζόμενες με αυτές ημερομηνίες. Τούτο, δε, διότι, όπου ο νομοθέτης θέλησε να παρατείνει όχι μόνον τις το πρώτον αλλά και τις κατά παράταση λήγουσες προθεσμίες παραγραφής, το διέλαβε ρητώς, αντίθετη δε ερμηνεία, όπως αυτή που υιοθέτησε το διοικητικό εφετείο, αντιβαίνει στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης που επιβάλλουν τη σαφή διατύπωση, των κανόνων δικαίου. Επί του ζητήματος αυτού προβάλλεται ότι δεν υφίσταται νομολογία. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος και ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς.

7. Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 13 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., π.δ. 186/1992, Α' 84), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, θεσπίζεται υποχρέωση, μεταξύ άλλων, των ελεύθερων επαγγελματιών όπως οι δικηγόροι, προς έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών για κάθε παροχή υπηρεσιών προς το κοινό. Περαιτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι «Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου [για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα] εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ν.δ. 3323/1955, όπως ισχύουν κάθε φορά. [...] Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.». Εξάλλου, στο άρθρο 5 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179/11-9-1997) προβλέπεται, υπό τις εκεί διακρίσεις, επιβολή προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., στο δε άρθρο 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. [...] 4. [...] [Για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. 5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια, φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος». Στην παρ. 1 του άρθρου 25 του ανωτέρω νόμου ορίζονται τα εξής: «Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή [...] προστίμων καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας: Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή [...] προστίμων και διοικητικών κυρώσεων νοούνται οι διατάξεις του παρόντος νόμου [...]». Τέλος, κατά την παρ. 3 του άρθρου 38 του ίδιου νόμου «Οι διατάξεις των άρθρων 4 [...] έως και 9 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά», κατά δε την παρ. 6 του ίδιου άρθρου «Όλες οι λοιπές διατάξεις του παρόντος νόμου ισχύουν από τη δημοσίευση του [...]».

8. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε. «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου 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 [...] 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 [...]» [η ρύθμιση της εν λόγω περ. α επαναλήφθηκε (με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο») με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (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 δημοσίευση του και μετά]. Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. «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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]». Με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ιγ του άρθρου 39, από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η περ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε ως εξής: «β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

9. Επειδή, από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της (πρβλ. ΣΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012). Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

10. 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 διοικούμενου (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 ως άνω 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 αμφιβάλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω 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 βεβαιουμένων ποσών προστίμων (πρβλ. ΣΤΕ 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ).

11. Επειδή, εξάλλου, με την παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30-9-2010) ορίσθηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». Όπως δε αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, «παρατείνεται μέχρι 31.12.2011 η προθεσμία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή των πράξεων επιβολής φόρων, εισφορών ή τελών». Ακολούθως, με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22-8-2011) ορίσθηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, προβλέφθηκε «η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011 μέχρι 31.12.2012, λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων. Η [...] παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2011, εξαιτίας και της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και των ελεγκτικών κέντρων κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (Φ.Π.Α. κ.λπ.) στο πλαίσιο της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων, αλλά και των διασταυρώσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη». Τέλος, με την παρ. 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 (Α' 249/20-12-2012) ορίσθηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της εν λόγω ρύθμισης «[Παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής για την πραγματοποίηση ελέγχων και την κοινοποίηση των οικείων πράξεων της φορολογικής αρχής σε, πάσης φύσεως εκκρεμείς υποθέσεις, νομικών και φυσικών προσώπων, για όλες τις φορολογίες. Η παράταση αυτή κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι τις 31.12.2012 η οποία οφείλεται: 1. Στην οργανωτική αναδιάρθρωση των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012, και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ.. 2. Στην τεράστια έλλειψη προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν. 4024/2011 (εφεδρεία κ.λπ.) στη λειτουργία των υπηρεσιών. 3. Στη μη πλήρη μέχρι σήμερα επιχειρησιακή λειτουργία και εφαρμογή του συστήματος ΕΙΕΝΧΙ3».

12. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής, κατ' εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου, μεταξύ των οποίων η από 9-7-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ: «Με την ΟΙΚ.ΜΑ.ΠΕ 333/6-11-2012 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ανατέθηκε στο ΣΔΟΕ [...] η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης σε βάρος του ήδη [αναιρεσείοντος] για τη διακρίβωση ενδεχόμενης διάπραξης εκ μέρους του οικονομικής φύσεως εγκλημάτων βάσει των πληροφοριών των περιεχόμενων στην 925/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου, η οποία είχε διαβιβασθεί στην Υπηρεσία και με τα πληροφοριακά δελτία ΠΔ 754/2011 [...] και ΠΔ 755/2011 [...] μαζί με την από 4-12-2003 προσεπίκληση και παρεμπόμπουσα αγωγή της ... εναντίον του. Σύμφωνα με το εκτεθέν στη δικαστική απόφαση ιστορικό [όπως αυτό παρατίθεται στην έκθεση ελέγχου] στις 8-4-1995 απεβίωσε στη Νέα Υόρκη των ΗΠΑ ο εφοπλιστής ..., ο οποίος κληρονομήθηκε εξ αδιαθέτου από τη μητέρα του και τα αδέλφια του ... και Λόγω διαφωνιών, που ανέκυψαν μεταξύ των κληρονόμων ως προς τη διαχείριση της κληρονομιάς και κατόπιν των εξώδικων που απέστειλε η ... στον αδελφό της για να της μεταβιβάσει τα αναλογούντα σε αυτή περιουσιακά στοιχεία, ο αδελφός της ... απευθύνθηκε στους δικηγόρους ... και τον [αναιρεσείοντα], οι οποίοι συνεπικουρούμενοι από τον συνάδελφο τους ... ανέλαβαν τη συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς. Στα πλαίσια αυτής εκπονήθηκε από τον ... [κατά την προφορική δήλωση του [αναιρεσείοντος] στην ...] σχετικό συμφωνητικό, επί του οποίου όμως εξέφρασε αντιρρήσεις ο ... με συνέπεια την επαναφορά της αντιδικίας [...] εκπροσωπούμενων [...] του ... από το δικηγορικό γραφείο ... και της ... από τους δικηγόρους ... και τον [αναιρεσείοντα]. Μετά την κατάθεση από την ... αιτήσεων ασφαλιστικών μέτρων για τον διορισμό διαχειριστή της κληρονομιάς και την παράδοση καταλόγου από τον αδελφό της για τα στοιχεία της κληρονομιάς επιτεύχθηκε εξωδικαστικός συμβιβασμός και υπογράφηκε σχετικώς το από 30-3-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό». Προηγουμένως, στις 26-3-1999 σε συνάντηση της ... με τους ανωτέρω δικηγόρους της στο γραφείο του

[αναιρεσειόντος] συζητήθηκε, ενόψει της συμβιβαστικής λύσης της διαφοράς, το ύψος της αμοιβής τους, το οποίο πρότεινε ο [αναιρεσειών] και αποδέχθηκε η ... με την υπογραφή επιστολής, που της παραδόθηκε προς τούτο, να ορισθεί στα 3.000.000\$, ήτοι 1.000.000\$ για τον καθένα. Στις 26-4-1999 και αφού είχε προηγηθεί η διανομή και παράδοση στην ... του 50% των μετοχών των εταιρειών της κληρονομιάς καθώς και επικοινωνία του [αναιρεσειόντος] μαζί της για να καταβάλει μέρος της αμοιβής, κατατέθηκαν από αυτή και καθ' υπόδειξη του, 2.000.000\$ σε πέντε τραπεζικούς λογαριασμούς, που ανήκαν οι τρεις από αυτούς στον [αναιρεσειόντα] και οι υπόλοιποι στους δύο συνεργάτες του, ήτοι κατατέθηκαν σύμφωνα με τον πίνακα, που παραθέτει ως αναγραφόμενο και στην απόφαση του Αρείου Πάγου όπως και στην 9721/2005 απόφαση του Εφετείου Αθηνών η έκθεση ελέγχου, α] ποσό 1.500.000\$ στον ... λογαριασμό της ... BANK - κατάσταση..., β] 50.000\$ στον λογαριασμό ... της BANK ... - κατάσταση Λευκωσίας και γ] 50.000\$ στον λογαριασμό ... της ίδιας Τράπεζας και καταστήματος, που ανήκαν στον [αναιρεσειόντα], δ] ποσό 200.000\$ στον λογαριασμό ... της Τράπεζας BANK ...- κατάσταση Λευκωσίας του ... και ε] 200.000\$ στον λογαριασμό ... της Τράπεζας BANK ...- κατάσταση ... του Ακολούθησε η σύναψη στις 12-10-1999 και δεύτερου συμφωνητικού διανομής των πλοίων της κληρονομιάς ενώ στις 8-11-1999 και αφού είχαν προηγηθεί στις αρχές Νοεμβρίου τα παράπονα των δικηγόρων ... και ... προς την ... περί αθετήσεως εκ μέρους της, της συμφωνίας τους ως προς την αμοιβή τους, πραγματοποιήθηκε συνάντηση μεταξύ αυτής και των τριών δικηγόρων, όπου, κατά τους ισχυρισμούς της, ο [αναιρεσειών] παραδέχθηκε ότι δεν είχε παραδώσει στους λοιπούς τα ποσά που τους αναλογούσαν, συμφωνήθηκε δε και παραδόθηκε σε αυτή, κατ' απαίτησή της, από τον [αναιρεσειόντα] το από 12-11-1999 έγγραφο σύμφωνα με το οποίο το υπόλοιπο της αμοιβής θα καταβάλει εξ ημισείας, αποκλειστικά, στους δικηγόρους ..., στους οποίους και καταβλήθηκε έως και τον Ιούνιο 2000 μέρος της αμοιβής από 200.000\$ στον καθένα ενώ το υπόλοιπο των 300.000\$ θα καταβαλλόταν με την ολοκλήρωση του συμβιβασμού με τον Στις 15-10-2001 ο ... με την με αρ. 479 αγωγή του κατά της ... ζήτησε να αναγνωρισθεί ότι του όφειλε το ισόποσο σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής ποσό των 1.213.486\$, συνεπεία της οποίας ασκήθηκε και από την ... κατά του [αναιρεσειόντος] η από 31-1-2002 αγωγή, με την οποία ζητούσε να παρέμβει υπέρ αυτής σπ δίκη επί της αγωγής του ... και σε περίπτωση που γίνει δεκτή να αναγνωρισθεί η υποχρέωση του [αναιρεσειόντος] ότι της όφειλε το ισόποσο σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής, του ποσού που θα αναγνωρισθεί ότι οφείλει η ίδια στον ... πέραν των 300.000\$ [ποσό που αναγνώριζε ήδη]. Με την 293/2004 απόφαση του πρωτοβάθμιου πολιτικού δικαστηρίου έγιναν εν μέρει δεκτές οι αγωγές και βάσει αυτής η ... όφειλε να καταβάλει στον ... το ισόποσο σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής του ποσού των 600.000\$ [που αντιστοιχούσε στην ισομερή κατανομή της αμοιβής του 1.000.000\$, αφαιρουμένου του ποσού των 400.000\$, που είχε καταβάλει ήδη σε 2 δόσεις], αφετέρου αναγνωρίσθηκε ότι ο [αναιρεσειών] όφειλε να καταβάλει στην ... το ισόποσο σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής του ποσού των 300.000\$. Την απόφαση εφεσίβαλαν όλοι οι εμπλεκόμενοι ήτοι οι ... με την 1894/28-2-2005 έφεση, ο [αναιρεσειών] με την 2057/8-3-2005 έφεση και ο ... με την 2559/21-3-2005 έφεση. Με την 9721/2005 απόφαση του το Εφετείο Αθηνών απέρριψε τον ισχυρισμό του [αναιρεσειόντος] ότι η ... του είχε αναθέσει αποκλειστικά την εντολή διεκπεραίωσης της υπόθεσης και κατέληξε ότι ο [αναιρεσειών] είχε παρακρατήσει το ποσό των 300.000\$, από το ποσό της αμοιβής, που αναλογούσε στον ... και το οποίο αποτελούσε τμήμα από την προκαταβολή της αμοιβής των 2.000.000\$, υποχρεώνοντας τον να καταβάλει το ισόποσο σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής. Επίσης, με την 2910/2006 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου αναγνωρίσθηκε ότι η ... όφειλε στον ... το ισόποσο σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής του ποσού των 600.000\$ με τον νόμιμο τόκο από 25-10-2001 και ότι ο [αναιρεσειών] όφειλε να καταβάλει στην ... οποιοδήποτε ποσό πέραν του ισόποσου σε ευρώ κατά την ημέρα πληρωμής των 300.000\$, νομίμοτώς από την επίδοση της παρεμπόππουσας αγωγής. Αίτηση δε αναίρεσης που άσκησε ο [αναιρεσειών] κατά της απόφασης 9721/2005 στις 22-2-2006, απορρίφθηκε με την 925/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου. Κατ' εκτίμηση του περιεχομένου των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων, που προσκομίσθηκαν σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου από τους ενδιαφερόμενους στα πλαίσια εκτέλεσης της 333/2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας, θεώρησε η φορολογική αρχή ότι από το κατατεθέν στους λογαριασμούς ποσό των 1.600.000\$, ποσό 1.000.000\$ αναγνωρίσθηκε ως αμοιβή του για τις παρασχεθείσες προς την ... δικηγορικές υπηρεσίες του. Επακολούθησε έλεγχος στην επαγγελματική του εγκατάσταση στην οδό ..., στην Αθήνα, δυνάμει της .../272-2013 εντολής αλλά λόγω απουσίας του επιδόθηκε στην ασκούμενη στο γραφείο του δικηγόρο ... η .../2013 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση, προσκόμισε δια εκπροσώπου του τα ζητηθέντα, τα οποία, επίσημα φορολογικά βιβλία και στοιχεία και λοιπά έγγραφα, προσκομισθέντα σε φωτοαντίγραφα, μετά την .../2013 εντολή ελέγχου, κατασχέθηκαν με την .../2013 έκθεση κατάσχεσης. Από τον έλεγχο, που επακολούθησε στα κατασχθέντα και σε αντιπαραβολή με όσα αναγνωρίσθηκαν με τις δικαστικές αποφάσεις, προέκυψε ότι 1] στη χρήση 1999 είχε εκδώσει 78 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από Νο .../5-1-1999 έως .../10-12-1999 και βάσει αυτών είχε καταχωρίσει έσοδα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων

33.384.000 δραχμές, 2] στις 2-2-2005 εκδόθηκε βάσει του ν. 3259/2004 το ... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τα οικ. έτη 2000-2003, με σύνολο ακαθαρίστων εσόδων για τη χρήση 1999 το ανωτέρω ποσό των 33.384.000 δρχ. ή 97.972,12 ευρώ, το οποίο και αποδέχθηκε ο [αναιρεσείων] υπογράφοντας την ταυτάριθμη πράξη αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος στις 3-2-2005, 3] από τον έλεγχο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, που περιλαμβάνονταν ως εγγραφές στο βιβλίο εσόδων-εξόδων τόσο της ένδικης χρήσης όσο και των μεταγενέστερων 2005, 2006, 2009, δεν βρέθηκε να έχει καταχωρισθεί εγγραφή είτε εκδοθεί ΑΠ Υ με στοιχεία πελάτη ... και για το ποσό είτε του 1.500.000\$, που βρέθηκε κατατεθειμένο στους λογαριασμούς/του [αναιρεσείοντος] είτε και το ποσό του 1.000.000\$, που αναγνώρισαν ως αμοιβή του οι δικαστικές αποφάσεις. Ενόψει δε του ότι είχε ήδη εισπράξει στις 26-4-1999 το ποσό του 1.000.000\$, που αναγνωρίστηκε δικαστικώς ότι edικαιοúτο ως αμοιβή, ο έλεγχος θεώρησε ότι στη χρήση 1999 δεν είχε εκδώσει προς την πελάτισσα ... μία ΑΠΥ, όπως επιβαλλόταν από το άρθρο 13 παρ. 1 Κ.Β.Σ.. Για τις διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων εκδόθηκε το ...-ΥΣΕ-1/16-5-2012, το οποίο επιδόθηκε σε εκπρόσωπο του μαζί με την ...-ΠΚΛΣ -1 κλήση προς ακρόαση, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του. Σχετικώς, υπέβαλε το .../10-6-2013 υπόμνημα και το .../17-6-2013 συμπληρωματικό [παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου], με τα οποία αντέτεινε 1] την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., 2] την εισαγωγή και νομιμοποίηση με τη φορολόγηση του κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 ν. 3259/2004 ποσού 750.000\$, το οποίο προερχόταν από τη συγκεκριμένη συναλλαγή, 3] καταβολή ποσού 262.944\$ στους αντιδίκους του για φόρους, τόκους, δικαστικές δαπάνες σε εκτέλεση των δικαστικών αποφάσεων. Τους ισχυρισμούς του αντέκρουσε ο έλεγχος [βλ. έκθεση ελέγχου] επικαλούμενος την εφαρμογή της δεκαετούς προθεσμίας της παραγραφής ως εκ της μεταγενέστερης διαβίβασης στην Υπηρεσία, βάσει των 754, 755/2011 ΠΔ, των δικαστικών αποφάσεων, αποτελουσών νέα στοιχεία, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των διαδοχικών παρατάσεων της προθεσμίας, αφετέρου δεν αποσαφηνίστηκαν σημεία στις τεχνικές λεπτομέρειες της διαδικασίας του επαναπατρισμού του ποσού των 750.000\$, καθόσον στα προσκομισθέντα έγγραφα στοιχεία δεν αναγραφόταν ο αριθμός τραπεζικού λογαριασμού της αλλοδαπής, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό και ο οποίος έπρεπε να ταυτίζεται με τον λογαριασμό ... της Τράπεζας ... BANK υποκατάστημα..., όπου η ... είχε καταθέσει τη δικηγорική αμοιβή των 1.500.000\$. Ότι, ειδικότερα, η μη γνωστοποίηση του λογαριασμού της αλλοδαπής απέκλειε, κατά την άποψη των ελεγκτών, τη διακρίβωση του χρόνου ύπαρξης του επαναπατρισθέντος κεφαλαίου στην αλλοδαπή, που προβλεπόταν ως προϋπόθεση της υπαγωγής του στο άρθρο 38 ν. 3259/2004, όπως, επίσης, και η γνώση των κινήσεων χρέωσης και πίστωσης του ως άνω λογαριασμού ... θα μπορούσε να καταδείξει αν η κατάθεση της ... ήταν η μοναδική πιστωτική εγγραφή είτε υπήρξαν και άλλες πριν τον επαναπατρισμό [ακολουθεί αναφορά της αναιρεσιβαλλομένης σε παρατιθέμενα στην έκθεση ελέγχου στοιχεία και ενέργειες σχετικά με την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού και τη διακρίβωση του αριθμού του λογαριασμού]. Επίσης, προς αντίκρουση του ισχυρισμού του [αναιρεσείοντος] ότι το υπολειπόμενο ποσό των 250.000\$ δεν αποτελούσε φορολογητέο εισόδημα του, αλλά καταβλήθηκε στους ... και ... σε εκτέλεση των δικαστικών αποφάσεων, ο έλεγχος ενημερώθηκε ότι είχε αποζημιώσει αυτός τον ... στις 18-1-2006 με την ... επιταγή της ΛΑΪΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ποσού 361.948,90 ευρώ [...] και στις 26-6-2006 την ... με την ... επιταγή της ίδιας Τράπεζας ποσού 297.190 ευρώ [...]. [Ακολουθεί αναφορά της αναιρεσιβαλλομένης σε παρατιθέμενα στην έκθεση ελέγχου στοιχεία και ενέργειες σχετικά με την κίνηση τραπεζικών λογαριασμών του αναιρεσείοντος], κατ' εκτίμηση της [οποίας] ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι 1] δεν χρησιμοποιήθηκαν άλλα κεφάλαια, επιπλέον του επαναπατρισθέντος ποσού των 750.000\$ αλλά, αντιθέτως, αφού ανακυκλώθηκε σε προθεσμιακές καταθέσεις της ίδιας τράπεζας, χρησιμοποιήθηκε εν τέλει και 1 έτος αργότερα το ποσό αυτό για την καταβολή π αποζημιώσεων, τόκων κ.λπ., 2] δεν προέκυψε ότι το επαναπατρισθέν ποσό ήταν κατατεθειμένο στην αλλοδαπή κατά την έναρξη ισχύος του 3259/2004, 3] σε κανένα από τα έγγραφα, που ελέγχθηκαν, δ αναγραφόταν ο αριθμός λογαριασμού της αλλοδαπής, ώστε να μι μπορεί να διαπιστωθεί αν ανήκε στον [αναιρεσείοντα] ούτε τέθηκε υπό του ελέγχου η προβλεπόμενη "δήλωση-εξουσιοδότηση" και επομένως, όφειλε στις 26-4-1999, οπότε και εισέπραξε την αμοιβή του, εκδώσει ΑΠΥ για το ποσό του 1.000.000\$, την οποία, όμως, κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 1, 2, 3 του Κ.Β.Σ., δεν εξέδωσε ούτε κατά την εισπράξη αλλά ούτε και αργότερα, λόγω της εμπλοκής του σε δικαστική διαμάχη για το ακριβές ύψος της αμοιβής, τα έτη 2005, 2006 και κυρίως 2009, οπότε και οριστικοποιήθηκε με τις δικαστικές αποφάσεις ύψος της αναλογούσας στον καθένα αμοιβής. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ Δ' [Δ'-Η'] Αθηνών 459/15-7-2013 απόφαση, με την οποία του αποδόθηκε μία παράβαση μ έκδοσης ΑΠΥ στη χρήση 1999 για αμοιβή 942.136,86 ευρώ και επιβλήθηκε σε βάρος του ισόποσο πρόστιμο. Κατά της πράξης, που επιδόθηκε στις 25-7-2013, ο [αναιρεσείων] με την .../30-7-201 αίτηση του προσέφυγε στην Επιτροπή του άρθρου 70Α ΚΦΕ παραπονούμενος για μη νόμιμη αιτιολογία της πράξης, ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία ο ίδιος, όπως υποστήριξε, είχε θέσει υπόψη της Υπηρεσίας από το 2006, όταν

μετέφερε το επίμαχο ποσό στην Ελλάδα και υπέβαλε συμπληρωματική φορολογική δήλωση, αλλά και διότι τα στοιχεία, όπως η έκθεση αναφέρει, ήταν γνωστά στη Υπηρεσία από 5-4-2011, δηλαδή, μετά την πάροδο της δεκαετούς προθεσμίας, ώστε να μην ανακύπτει ζήτημα παράτασης της έως 31-15-2013. Η Επιτροπή έκρινε ότι δεν είχε αποδειχθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων, καθόσον δε προέκυψε ότι το έμβασμα υπήρχε στην αλλοδαπή κατά την έναρξη ισχύος τους ούτε ότι ο λογαριασμός της αλλοδαπής ανήκε στον [αναιρεσείοντα], αφετέρου ότι, οι επιδικασθείσες αποζημιώσεις στους αντιδίκους του πληρώθηκαν από το έμβασμα αυτό. Ενόψει αυτών έκρινε, περαιτέρω, ότι είχε υποπέσει αυτός στην παράβαση της μη έκδοσης ΑΠΥ και ήταν ορθή η σε βάρος του επιβολή προστίμου, πρότεινε δε στον [αναιρεσείοντα], που παρίστατο με τον δικηγόρο του, τη μείωση του προστίμου με συμβιβασμό, τον οποίο αυτός απέκρουσε, και, κατόπιν αυτού, με την 482/17-12-2013 απόφαση της απέρριψε την αίτηση». Κατά της τελευταίας αυτής απόφασης ο αναιρεσείων άσκησε προσφυγή. Το δίκασαν διοικητικό εφετείο, με την εν μέρει οριστική και εν μέρει προδικαστική 677/2015 απόφαση του, απέρριψε λόγο περί μη νόμιμης συγκρότησης της Επιτροπής του άρθρου 70Α του Κ.Φ.Ε.. Περαιτέρω, ο αναιρεσείων, επαναφέροντας τον ενώπιον της διοικήσεως ισχυρισμό του περί παραγραφής, προέβαλε, ειδικότερα, επικαλούμενος σχετικώς και το 1044338/359/015/13-7-2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας/15ης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου, προστίμου κ.λπ. είχε υποκύψει στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 ν. 2238/1994, που συμπληρώθηκε, μετά τις παρατάσεις των άρθρων 19 ν. 3091/2002, 22 ν. 3212/2003 και 5 παρ. 10 ν. 3296/2004, στις 31-12-2005, καθόσον η παράταση, που δόθηκε με το άρθρο 11 ν. 3513/2006, όπως και όσες επακολούθησαν, αφορούν τις χρήσεις από 2000 και έπειτα και όχι την ένδικη [1999], Ούτε, επίσης, επληρούντο, όπως υποστήριξε περαιτέρω ο αναιρεσείων, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 22 ν. 3212/2003, δοθέντος ότι η 329/2013 έκθεση κατάσχεσης των ανεπίσημων στοιχείων επιδόθηκε σε αυτόν, μετά την πάροδο του χρόνου παραγραφής, ενώ οι μνημονευόμενες στο Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου δικαστικές αποφάσεις δεν συνιστούσαν ούτε νέο ούτε ανεπίσημο στοιχείο, αλλά, αντιθέτως, η υπόθεση έλαβε ευρεία δημοσιότητα με την ανάρτηση του σώματος των αποφάσεων στο διαδίκτυο και τη δημοσίευση τους στον ημερήσιο τύπο ήδη από τις βουλευτικές εκλογές των ετών 2007 και 2005 καθώς και τις περιφερειακές 2010, όπου κατήλθε ως υποψήφιος. Ο λόγος δε, που γίνεται στην έκθεση ελέγχου, περί νέων στοιχείων περιελθόντων στον Προϊστάμενο ΣΔΟΕ το 2011, εστερείτο, κατά τους ισχυρισμούς του αναιρεσείοντος, νομικής σημασίας, εφόσον η φορολογική αρχή είναι και είχε προηγηθεί, ο έλεγχος του, έτσι ώστε η παράλειψη της Επιτροπής να λάβει υπόψη όλα ενώπιον αυτής είχε επικαλεσθεί σχετικώς κα προσκομίσει - μεταξύ των οποίων και το ΔΕΛΑ .../23-5-2012 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που ρητώς αναφέρει την παραγραφή της χρήσης 1999, και παρά τη δεσμευτική ισχύ του ως προς την ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων - να καθιστά αναπαισιολόγητη την, από μέρους της, απόρριψη του ισχυρισμού περί παραγραφής. Το δίκασαν διοικητικό εφετείο με την 677/2015 απόφαση του απέρριψε τον λόγο αυτό ως αβάσιμο. Ειδικότερα, δέχθηκε τα ακόλουθα: «Όπως [...] έχει κριθεί υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος ΚΦΣ αλλά και υπό την ισχύ του νέου κώδικα [ΣτΕ 5133/1995, 6142/1996, 4264, 4265/2001, 3965/2012], η διάταξη της παρ. 3 εδαφ. ζ' του άρθρου 47 ΚΦΣ ή ήδη η [...] παρ. 4 εδαφ. γ' του άρθρου 34 του ΚΒΣ, που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΦΣ ή ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΦΣ ή ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία. Επομένως, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη νομοθετική ρύθμιση, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία να επανέλθει και ανεξάρτητα, από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις αφορώσες στη συγκεκριμένη χρήση φορολογίες να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ίδιας χρήσεως και να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώνονται, κατά τον νέο αυτό έλεγχο, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια παραγραφής του δικαιώματος της. Εξάλλου, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της

φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία, και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. Η κατά τα ανωτέρω συμπληρωματική πράξη, μέχρι τη θέσπιση της τροποποιήσεως του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 3522/2006 προϋπέθετε την έκδοση αρχικής πράξης, σε κάθε δε περίπτωση [είτε πριν είτε μετά τον νόμο αυτό] μπορεί να χωρήσει και παρά την οριστικοποίηση της πράξης αυτής, με οποιονδήποτε τρόπο, όπως η διοικητική επίλυση της διαφοράς, που επέρχεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του ως άνω ν. 3259/2004 [όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και παρατάθηκε η εφαρμογή του διαδοχικά με τους ν. 3283/2004 [άρθρο 56] [...] 3312/2005 [άρθρο 22], 3697/2008 [άρθρο 28], 3746/2009 [άρθρο 89], 3763/2009 [άρθρο 10], η παρ. 5 του οποίου, ρητώς, προβλέπει την εξαίρεση της υπόθεσης από τη ρύθμιση της περαίωσης και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ΚΦΕ [πρβλ. ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3705, 3706/2011, 2123, 3956/2012]. Παρέπεται από τα ανωτέρω ότι όταν η φορολογική εγγραφή στη φορολογία εισοδήματος καταστεί οριστική κατ' εφαρμογή της διαδικασίας περαίωσης του άρθρου 9 ν. 3259/2004, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκτιμήσει νεώτερα στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, κατά την περαίωση και με βάση αυτά στη δεκαετή προθεσμία της παραγραφής να βεβαιώσει συμπληρωματικό φόρο όπως επίσης να ενεργήσει έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και να εκδώσει στην ίδια προθεσμία πράξη επιβολής προστίμου για μη τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ [πρβλ. ΣτΕ 3954, 4388/2012]». Ακόμη, η ανωτέρω 677/2015 απόφαση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου δέχθηκε ότι «η παράταση του χρόνου παραγραφής, που θεσπίστηκε με τις [...] διατάξεις [των άρθρων 12 παρ. 7 ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 ν. 4002/2011 και δεύτερου παρ. 1 ν. 4098/2012] επιτρεπώς εχώρησε και δεν αντιβαίνει στο άρθρο 78 παρ. 2 ή άλλη διάταξη του Συντάγματος, εφόσον κατά την ημερομηνία δημοσίευσης καθεμίας από τις διατάξεις αυτές δεν είχε συμπληρωθεί η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής, όπως είχε παραταθεί από την προϊσχύσασα αυτής διάταξη». Έτσι, έκρινε η ανωτέρω απόφαση ότι «η οριστικοποίηση του: φόρου εισοδήματος, που επήλθε, με τη διαδικασία της περαίωσης του άρθρου 9 ν. 3259/2004 για τη χρήση 1999, δεν εμποδίζει τη διενέργεια μεταγενεστέρως ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του [αναιρεσείοντος] για την ίδια χρήση και τη βεβαίωση παράβασης Κ.Β.Σ.. Και αυτό διότι βασίσθηκε στο περιεχόμενο των δικαστικών αποφάσεων και τα πληροφοριακά δελτία, ως νέων στοιχείων, που τέθηκαν υπόψη της Υπηρεσίας μετά την περαίωση, αφορούσαν δε είσπραξη· αμοιβής, που δεν είχε περιληφθεί στο εισόδημα της χρήσης, χωρίς έως τη διενέργεια του ελέγχου να έχει παρέλθει η δεκαετής προθεσμία του άρθρου 68 παρ. 2 ΚΦΕ για συμπληρωματική εγγραφή στη φορολογία εισοδήματος, όπως, διαδοχικώς, παρατάθηκε η προθεσμία αυτή με τα άρθρα 12 ν. 3888/2010, 18 ν. 4002/2011 και άρθρο δεύτερο ν. 4098/2012. Η ευρεία δε δημοσιότητα, την οποία έλαβε, κατά τον [αναιρεσείοντα], η έκδοση των δικαστικών αποφάσεων, δεν αναιρεί την έννοια των νέων στοιχείων, εφόσον πριν τη διαβίβαση των πληροφοριακών δελτίων το 2011, δεν προκύπτει ότι οι δικαστικές αυτές αποφάσεις είχαν περιέλθει σε γνώση της Ελεγκτικής Αρχής ή της αρμόδιας ΔΟΥ, στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, χωρίς να αρκεί η υποβολή, μόνο, της δήλωσης απόδοσης φόρου για τους επιδικασθέντες τόκους, που ήταν συνέπεια της έκδοσης των εν λόγω αποφάσεων, εφόσον δεν προκύπτει ότι επακολούθησε επ' αυτής έλεγχος, ενώ είναι αόριστη και η αναφορά του [αναιρεσείοντος] σε προηγηθέντα έλεγχο. Επομένως, δεν υπάρχει έδαφος εφαρμογής της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής του άρθρου 84 ΚΦΕ, όπως έχει παραταθεί αυτή, είτε του άρθρου 22 παρ. 3 ν. 3212/2003 ούτε ανέκυπτε καμία δέσμευση από το επικαλούμενο έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε ό,τι αφορά εν γένει την παραγραφή της ένδικης χρήσης, αφού, κατά τα ανωτέρω, συνέτρεχε περίπτωση εφαρμογής ειδικής προθεσμίας παραγραφής και όχι η γενική παραγραφή της πενταετίας. Επίσης, η άρση της υποχρέωσης για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από την επικαλούμενη από τον [αναιρεσείοντα] διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 12 ν. 3888/2010 για τις περαιωθείσες με οποιαδήποτε ρύθμιση υποθέσεις και η αδυναμία βεβαίωσης παράβασης Κ.Β.Σ., που συνεπάγεται αυτή, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής, εν προκειμένω, καθόσον στις περιπτώσεις περαίωσης του άρθρου 9 ν. 3296/2004, με την παρ. 5 αυτού ρητώς επιφυλάσσεται η υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 68 παρ. 2 ΚΦΕ συμπληρωματική βεβαίωση φόρου». Με την προσφυγή ο αναιρεσείων είχε προβάλλει ακόμη ότι ποσό 750.000\$ μετέφερε από την αλλοδαπή κάνοντας χρήση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 3259/2004 και, εφόσον οι σχετικές πράξεις μεταφοράς και απόδοσης του φόρου 3% δεν είχαν ανακληθεί, το Δημόσιο

δεν μπορούσε να μην υπολογίσει το ποσό αυτό και να μην άρει τη φορολογική του υποχρέωση σε σχέση με αυτό, έσφαλε δε η Επιτροπή στην εκτίμηση της, που δεν ακύρωσε ή δεν μείωσε, τουλάχιστον, ισόποσα το πρόστιμο. Ερευνώντας τη βασιμότητα του λόγου αυτού, ενόψει των αναλυτικώς μνημονευομένων στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση σχετικών στοιχείων, καθώς και των επ' αυτών ερειδομένων συναφών ισχυρισμών του αναιρεσείοντος ενώπιον της Επιτροπής και του διοικητικού, εφετείου, και εν όψει των σε αντίκρουση του απόψεων του Δημοσίου, το διοικητικό εφετείο με την 677/2015 απόφαση του δέχθηκε ότι «προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι απαλλαγές από φορολογικές υποχρεώσεις και αδικήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 3259/2004 σε συνδυασμό και με την 1070412/1-11-2004/πολ. 1110 Υπουργική Απόφαση, απαιτείται το εισαγόμενο κεφάλαιο να υπάρχει κατατεθειμένο σε τραπεζικό λογαριασμό πιστωτικού ιδρύματος της αλλοδαπής και κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου και μέσα σε διάστημα 6 μηνών να μεταφερθεί με δήλωση-εξουσιοδότηση του δικαιούχου σε λογαριασμό του ίδιου σε ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα. Ο τραπεζικός δε λογαριασμός τόσο της αλλοδαπής όσο και στην ημεδαπή πρέπει να ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, που εισάγει το κεφάλαιο, αν δε πρόκειται για κοινό λογαριασμό να είναι αυτό συνδικαιούχος. Επίσης, για την εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων εν προκειμένω, δεν ήταν απαραίτητο να γίνει η εισαγωγή του επίμαχου ποσού από τον τραπεζικό, λογαριασμό, όπου είχε κατατεθεί από την ... ως προκαταβολή της συμφωνηθείσας αμοιβής [...]. Ειδικότερα, το ότι δεν κατέστη δυνατό στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου να διακριβωθεί ότι ο λογαριασμός, στον οποίο η ... είχε καταθέσει την αμοιβή ήταν ο ίδιος με τον λογαριασμό, μέσω του οποίου έγινε η μεταφορά στην ημεδαπή, ως εκ του ότι δεν ανευρέθηκε, τελικώς, η ειδική δήλωση-εξουσιοδότηση, ούτε αναγραφόταν ο αριθμός λογαριασμού στη βεβαίωση μεταφοράς του ποσού, δεν μπορεί μόνο αυτό να αποκλείσει τις απαλλακτικές διατάξεις». Ενόψει, όμως, του ότι το διοικητικό εφετείο έκρινε με την 677/2015 απόφαση του, με αναλυτικές αιτιολογίες, ότι «από τα υπάρχοντα στο φάκελο έγγραφα στοιχεία δεν προέκυψε ότι το ποσό των 750.000\$, που και η φορολογική αρχή αποδέχεται ότι μετέφερε ο [αναιρεσείων] από την αλλοδαπή, υπήρχε σε τραπεζικό λογαριασμό στις 4-8-2004, που άρχισε η ισχύς του άρθρου 38 ν. 3259/2004», ανέβαλε την οριστική κρίση του και διέταξε, συναφώς, συμπλήρωση αποδείξεων. Με την ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το δίκασαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η μη έκδοση ΑΠΥ [για την είσπραξη, κατά το έτος 1999, ποσού 1.000.000\$ ως αμοιβής για δικηγορικές υπηρεσίες προς την ...] «συγκροτεί την αντικειμενική υπόσταση της παράβασης του άρθρου 13 Κ.Β.Σ. και δεδομένου ότι η αμοιβή που εισπράχθηκε, δεν εμφανίσθηκε στα βιβλία και στοιχεία, υπήρξε απόκρυψη της συναλλαγής με την έννοια της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και επισύρει πρόστιμο ίσο με το ύψος της αμοιβής». Περαιτέρω, έγινε δεκτό με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ότι, «όπως προέκυψε σε συσχέτισμό και με τα έγγραφα στοιχεία, που προσκόμισε ο [αναιρεσείων] στην μετ' απόδειξη συζήτηση χωρίς η διάδικος αρχή να τα αντικρούσει», «[αποδείχθηκε] ότι το ποσό των 750.000 δολαρίων ή με βάση την ισοτιμία σε ευρώ 566.807,78 ευρώ (βλ. την από 14-1-2005 βεβαίωση μεταφοράς κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 3259/2004 της ΛΑΪΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ), που μέσω του [...] λογαριασμού εμβάσθηκε σε λογαριασμό τράπεζας της ημεδαπής και φορολογήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 ν. 3259/2004, σχηματίσθηκε από ποσά τραπεζικών καταθέσεων, τα οποία υπήρχαν σε λογαριασμούς της αλλοδαπής, όταν τέθηκε σε ισχύ η ρύθμιση του άρθρου 38. Με δεδομένο δε ότι για την εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων δεν ήταν απαραίτητο να γίνει η εισαγωγή του επίμαχου ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό, όπου είχε κατατεθεί από την ... η προκαταβολή της αμοιβής ούτε να προκύπτει η περιέλευση ισόποσων χρημάτων από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό στον λογαριασμό μέσω του οποίου τελικώς έγινε η εισαγωγή στην Ελλάδα, [...] αλλά αρκούσε η μεταφορά ίσου ποσού από οποιαδήποτε κατάθεση τράπεζας της αλλοδαπής υπό τη συντρέχουσα εν προκειμένω [...] προϋπόθεση της ύπαρξης του ποσού αυτού κατά τη θέση σε ισχύ των διατάξεων, το [...] ποσό των 566.807,78 ευρώ περιορίζει ισόποσα το πρόστιμο των 942.136,86 ευρώ [...] εφόσον, περαιτέρω, δεν προέκυψε ούτε προβλήθηκε από την Υπηρεσία ότι ο, [αναιρεσείων] είχε κάνει ήδη χρήση του εισαχθέντος ως άνω ποσού για την κάλυψη άλλων φορολογικών του υποχρεώσεων ή την απαλλαγή του από άλλα φορολογικά αδικήματα». Τέλος, το δίκασαν διοικητικό εφετείο απέρριψε ισχυρισμό του αναιρεσείοντος ότι το υπόλοιπο της αμοιβής [250.000\$] δαπανήθηκε μαζί με άλλα ποσά που τμηματικά εισήγαγε στην Ελλάδα για την καταβολή των αποζημιώσεων, των τόκων και δικαστικών εξόδων στους πρώην συνεργάτες του, προεχόντως ως αλυσιτελή, με την αιτιολογία ότι «και αληθής αν υποτεθεί, για την εξόφληση των οφειλών αυτών, η χρησιμοποίηση του υπολοίπου της αμοιβής καθώς και η τμηματική εισαγωγή άλλων ποσών [...] δεν τον απαλλάσσει, πάντως, από το πρόστιμο [...], διότι η παράβαση της μη έκδοσης ΑΠΥ προϋποθέτει παροχή υπηρεσιών και είσπραξη έναντι αυτών αμοιβής [...] και, επομένως, δεν ασκεί καμία έννομη επιρροή στη στοιχειοθέτηση της παράβασης τυχόν χρησιμοποίηση της αμοιβής για την καταβολή αποζημιώσεων και λοιπών εξόδων [...]».

13. Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 9, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, μπορούσε η φορολογική αρχή να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., διαπιστούμενες από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (2000) που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η αποδοθείσα στον αναιρεσίβλητο παράβαση (1999), εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου (2000), συμπληρούμενης στις 31-12-2010, όπως νομίμως, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, έκρινε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, του περί του αντιθέτου λόγου αναιρέσεως απορριπτόμενου ως αβασίμου. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (βλ. σκέψη 11) προβλέπει παράταση, μέχρι τις 31-12-2011, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31-12-2010, μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών, και εισφορών. Ενόψει δε του γενικού τρόπου διατυπώσεως της, η ανωτέρω διάταξη αφορά αδιακρίτως τις προθεσμίες τόσο πενταετούς, κατά την παρ. 1, όσο και δεκαετούς, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραγραφής που έληγαν στις 31-12-2010 (πρβλ. ΣΕ 1117, 1124/1977). Η εν λόγω διάταξη, ωστόσο, αναφέρεται στο «δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών», όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Κατά τον αυτό τρόπο διατυπώνονται και οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 περί παρατάσεως, μέχρι τις 31-12-2012 και 31-12-2013, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31-12-2011 και 31-12-2012, αντιστοίχως. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 10 περί της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας, των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως το πρόστιμο για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.. Συνεπώς, μη νομίμως έκρινε το δίκασαν διοικητικό εφετείο ότι η εφαρμοστέα κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 δεκαετής παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ την οποία μόνη επικαλέσθηκε το Δημόσιο τόσο με την από 9-7-2013 έκθεση ελέγχου (όπως το περιεχόμενο της αναφέρεται στις προσβαλλόμενες αποφάσεις του διοικητικού εφετείου) όσο και με την από 18-9-2014 έκθεση απόψεων του προς το διοικητικό εφετείο και η οποία ξεκίνησε από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου (2000) και συμπληρώθηκε στις 31-12-2010, παρετάθη αρχικώς με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 και στη συνέχεια με τις παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 έως τις 31-12-2013. Για τον λόγο αυτό, ο οποίος βασίμως προβάλλεται, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, η έρευνα των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει και να αναιρεθούν οι 677/2015 και 3792/2015 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

14. Επειδή, η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό και κατά συνέπεια το Δικαστήριο την κρατεί και δικάζει την προσφυγή του αναιρεσείοντος, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 57 του π.δ. 18/1989. Όπως προαναφέρεται, η επί τη βάση των περιελθόντων σε γνώση της Υπηρεσίας, κατά το έτος 2011, δικαστικών αποφάσεων (ΑΠ 925/2009) και πληροφοριακών δελτίων (754, 755/2011) έκδοση της ένδικης 459/15-7-2013 πράξης επιβολής προστίμου (καθώς και η κοινοποίηση της στον αναιρεσείοντα) έλαβε χώρα μετά τη συμπλήρωση της σχετικής προθεσμίας παραγραφής στις 31-12-2010. Συνεπώς, η 482/17-12-2013 απόφαση της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών που απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή (της παρ. 6 του άρθρου 70 Α Κ.Φ.Ε.) του αναιρεσείοντος κατ' αυτής, πρέπει, όπως βασίμως προβάλλεται με την προσφυγή, να ακυρωθεί.

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

Δ ι ά τ α ύ τ α

Δέχεται την αίτηση.

Αναιρεί τις 677/2015 και 3792/2015 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Διατάσσει την απόδοση του παραβόλου.

Επιβάλλει στο αναιρεσίβλητο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσείοντος, η οποία ανέρχεται σε χίλια τριακόσια ογδόντα (1.380) ευρώ.

Κρατεί την υπόθεση, δικάζει και δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει την 482/17-12-2013 απόφαση της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α του Κ.Φ.Ε., στην οποία έχει ενσωματωθεί η 459/15-7-2013 πράξη του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Δ' Αθηνών.

Διατάσσει την απόδοση του καταβληθέντος για την προσφυγή παραβόλου.

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

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 18 και 30 Μαΐου 2016 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 22ας Ιουλίου του ίδιου έτους.

Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος Ο Γραμματέας του Β' Τμήματος Ε. Σαρπ'Ιω. Μητροτάσιος