

Πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας

1. ΣΤΕ ΟΛ. 3312/2017

Πρόεδρος: Ν. Σακελλαρίου

Εισηγητής: Δ. Κυριλλόπουλος

Δικηγόροι: Α. Καστανά, Α. Αναστοπούλου (ΝΣΚ), Α. Τσεβάς (αιτούντες).

Πόθεν έσχες – Δηλώσεις Περιουσιακής Κατάστασης (Δ.Π.Κ.) και Οικονομικών Συμφερόντων (Δ.Ο.Σ.) – Δεδικασμένο από τη ΣΤΕ Ολομ. 2649/2017 – Ακύρωση ΚΥΑ περί του τύπου, του περιεχομένου και της ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων αυτών – Έκταση ακυρωτικού αποτελέσματος.

Η ακύρωση της προσβαλλόμενης κανονιστικής ΚΥΑ, αφενός μεν λόγω παραβίασης του δεδικασμένου που προέκυψε από την 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, αφετέρου δε λόγω των διαπιστωθεισών πλημμελειών στην ήδη προσβαλλόμενη ΚΥΑ, έχει ως συνέπεια να πάσχει, ως προς καίριες και ουσιώδεις ρυθμίσεις του, το σύστημα υποβολής και ελέγχου των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ., το οποίο θέσπισε ο νομοθέτης με τους ν. 3213/2003 και 3691/2008 και εξεδίκευσε η κανονιστικώς δρώσα διοίκηση με την έκδοση της ανωτέρω ΚΥΑ. Οι περισσότερες δε από τις κριθείσες ως μη νόμιμες ρυθμίσεις του εισαχθέντος με τους ανωτέρω νόμους και την προσβαλλόμενη απόφαση συστήματος υποβολής και ελέγχου των Δ.Π.Κ. και των Δ.Ο.Σ. δεν αφορούν αποκλειστικά και μόνο τους δικαστικούς λειτουργούς, αλλά και όλους τους λοιπούς υπόχρεους, στη ρύθμιση της υποβολής των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. των οποίων αποβλέπει η προσβαλλόμενη απόφαση. Λόγω της σπουδαιότητας και της έκτασης των ως άνω κριθεισών ως μη νομίμων ρυθμίσεων, δεν είναι δυνατόν, χωρίς αυτές, να λειτουργήσει καθ' ολοκληρία το σύστημα υποβολής των δηλώσεων – όπως αυτό σχεδιάσθηκε ως οργανική ενότητα από τον νομοθέτη και εξειδικεύθηκε από την κανονιστικώς δρώσα διοίκηση – δεδομένου μάλιστα ότι το ηλεκτρονικό σύστημα υποβολής των εν λόγω δηλώσεων δεν επιτρέπει, κατ' αρχήν, την πρόοδο στη συμπλήρωση, ολοκλήρωση και υποβολή αυτών, αν προηγουμένως δεν συμπληρωθούν υποχρεωτικώς όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στους οικείους πίνακες. Συνεπώς, ως εκ των προδήλων συνεπειών που έχουν οι πλημμέλειες αυτές στην όλη δομή και λειτουργία του συστήματος υποβολής, εκ μέρους όλων των υπόχρεων, των επίμαχων δηλώσεων, η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί έναντι πάντων στο σύνολό της.

1. ...

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή, όπως συμπληρώθηκε με το από 6-11-2017 δικόγραφο προσθέτων λόγων, ζητείται η ακύρωση της 1069/19-10-2017 κοινής αποφάσεως των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Οικονομικών με τον τίτλο «Τύπος και περιεχόμενο της Δήλωσης Περιουσιακής Κατάστασης (Δ.Π.Κ.) και της Δήλωσης Οικονομικών Συμφερόντων (Δ.Ο.Σ.) - Ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών» (Β' 3702/19.10.2017).

3. ...

4. Επειδή, η έκτη εκ των αιτουσών ενώσεων με την επωνυμία «Ένωση Μελών Νομικού Συμβουλίου του Κράτους» υπέβαλε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου την υπ' αριθ. Π5353/20-10-2017 δήλωση παραιτήσεως από την κρινόμενη αίτηση. Επομένως, ως προς την αιτούσα αυτήν, η δίκη πρέπει να καταργηθεί σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του π.δ. 18/1989.

5. Επειδή, οι λοιπές ενώσεις [1. «Ένωση Δικαστικών Λειτουργών Συμβουλίου της Επικρατείας», 2. «Ένωση Δικαστικών Λειτουργών του Ελεγκτικού Συνεδρίου», 3. «Ένωση Εισαγγελέων Ελλάδος», 4. «Ένωση Διοικητικών Δικαστών», 5. «Ένωση Δικαστών και Εισαγγελέων»] με έννομο συμφέρον ασκούν την κρινόμενη αίτηση, εφόσον μεταξύ των καταστατικών σκοπών τους περιλαμβάνεται η προστασία των εννόμων συμφερόντων των μελών τους, δικαστικών και εισαγγελικών λειτουργών. Περαιτέρω, παραδεκτώς ομοδικούν, εφόσον προβάλλουν κοινούς λόγους ακυρώσεως ερειδομένους επί της αυτής νομικής και πραγματικής βάσεως.

6. Επειδή, με τον ν. 4351/1964 «Περί προστασίας της τιμής του πολιτικού κόσμου της Χώρας» (Α' 136) θεσπίσθηκε υποχρέωση υποβολής δηλώσεως περιουσιακής καταστάσεως. Η υποχρέωση καταλάμβανε τον Πρωθυπουργό, τους Αρχηγούς και Κοινοβουλευτικούς Εκπροσώπους των πολιτικών κομμάτων, τους Υπουργούς, Υφυπουργούς, Βουλευτές, Γενικούς Γραμματείς Υπουργείων και τους διοικητικούς υπαλλήλους πρώτου ή αντίστοιχου βαθμού, και αφορούσε την περιουσιακή κατάσταση των ιδίων, των συζύγων και των ανήλικων τέκνων αυτών. Ο νόμος αυτός καταργήθηκε από τον ν. 1738/1987 «Σύσταση Συμβουλίου Πρόληψης της Εγκληματικότητας, τροποποίηση διατάξεων του Ποινικού Κώδικα, των Κωδίκων Ποινικής και Πολιτικής Δικονομίας και άλλες Διατάξεις» (Α' 200), με τον οποίο θεσπίσθηκε

εκ νέου η υποχρέωση υποβολής δηλώσεως περιουσιακής κατάστασεως, η οποία επεκτάθηκε και σε άλλα στελέχη της Διοικήσεως. Με τον ν. 2429/1996 «Χρηματοδότηση των πολιτικών κομμάτων - Δημοσιότητα και έλεγχος των οικονομικών των πολιτικών κομμάτων και των υποψηφίων βουλευτών - Δήλωση περιουσιακής κατάστασης πολιτικών, κρατικών λειτουργών και υπαλλήλων, ιδιοκτητών μέσων μαζικής ενημέρωσης και εντύπων και άλλων κατηγοριών προσώπων και άλλες διατάξεις» (Α' 155) διευρύνθηκε ο κατάλογος των υπόχρεων, στους οποίους περιελήφθησαν οι δικαστικοί και εισαγγελικοί λειτουργοί, οι οποίοι έκτοτε υποβάλλουν ανελλιπώς δηλώσεις περιουσιακής κατάστασεως. Οι σχετικές όμως διατάξεις του ανωτέρω νόμου (άρθρα 24 έως 29) καταργήθηκαν με το άρθρο 12 του ν. 3213/2003 «Δήλωση και έλεγχος περιουσιακής κατάστασης βουλευτών, δημόσιων λειτουργών και υπαλλήλων, ιδιοκτητών μέσων μαζικής ενημέρωσης και άλλων κατηγοριών προσώπων» (Α' 309). Με τον νόμο αυτόν, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ιδίως μετά τους ν. 4281/2014 (Α' 160), 4389/2016 (Α' 94), 4396/2016 (Α' 111), 4425/2016 (Α' 185) και 4427/2016 (Α' 188), ορίσθηκαν τα εξής: Άρθρο 1 (Υπόχρεοι σε δήλωση) «1. Δήλωση της περιουσιακής τους κατάστασης, των συζύγων τους και των ανήλικων τέκνων τους υποβάλλουν: α. Ο Πρωθυπουργός. β. Οι Αρχηγοί των πολιτικών κομμάτων που εκπροσωπούνται στο Εθνικό ή το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, καθώς και όσων λαμβάνουν κρατική χρηματοδότηση. γ. Οι Υπουργοί, οι αναπληρωτές Υπουργοί και οι Υφυπουργοί. δ. Οι βουλευτές και οι ευρωβουλευτές. ε. Οι Περιφερειάρχες, οι Δήμαρχοι και όσοι διαχειρίζονται τα οικονομικά των πολιτικών κομμάτων της περίπτωσης β'. ... ιβ. Οι Δικαστικοί και οι Εισαγγελικοί λειτουργοί και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. ... 2. Η δήλωση της παραγράφου 1 υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την απόκτηση της ιδιότητάς τους (αρχική δήλωση). Τα μετέπειτα έτη, η δήλωση υποβάλλεται κάθε χρόνο κατά το διάστημα της θητείας, της άσκησης της δραστηριότητας ή της διατήρησης της ιδιότητας των υπόχρεων και για ένα (1) έτος, ειδικά δε για τους υπόχρεους των περιπτώσεων α' έως ε' της παραγράφου 1 για τρία (3) έτη, μετά από την απώλεια ή τη λήξη της, και το αργότερο τρεις (3) μήνες μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, και ειδικώς για την υποβολή των δηλώσεων περιουσιακής

κατάστασης του έτους 2015 (χρήση 2014), η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2015» [όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 16 του ν. 4346/2015, (Α΄ 152). Με το άρθρο 66 παρ. 6 του ν. 4409/2016 (Α΄ 136), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του ν. 4425/2016, ορίστηκε ότι για την υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. έτους 2016 (χρήση 2015) η προθεσμία υποβολής θα έληγε στις 15.1.2017. Η προθεσμία παρατάθηκε διαδοχικά μέχρι 13.4.2017 (άρθρο τρίτο ν. 4448/2017, Α΄ 1) και 30.6.2017 (άρθρο 11 ν. 4467/2017, Α΄ 56)]. «3. Το μήνα Φεβρουάριο κάθε έτους διαβιβάζεται, κατά περίπτωση, στα αρμόδια όργανα ελέγχου κατάλογος των ελεγχόμενων προσώπων. Ο κατάλογος συντάσσεται από τον Πρόεδρο της Βουλής για τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις α΄ έως και ε΄ της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και από τον αρμόδιο Υπουργό, τον γενικό γραμματέα αποκεντρωμένης διοίκησης ή το όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου για τα πρόσωπα που υπάγονται στο φορέα αυτόν ή από τον οποίο εποπτεύονται και σε κάθε άλλη περίπτωση από τα όργανα διοίκησης του οικείου φορέα. ... 4. Αμφισβητήσεις ως προς την ιδιότητα του υπόχρεου επιλύονται με πράξη των κατά περίπτωση αρμοδίων οργάνων ελέγχου, 5. Τα τραπεζικά και τα κάθε είδους πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται, μέσα σε τρεις (3) εργάσιμες ημέρες από την υποβολή σε αυτά σχετικού αιτήματος του υπόχρεου, να χορηγούν χωρίς επιβάρυνση βεβαιώσεις περί του υπολοίπου των καταθέσεων αυτού την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. ...». Άρθρο 2 (Περιεχόμενο δήλωσης περιουσιακής κατάστασης) «1. α. Η δήλωση περιουσιακής κατάστασης περιέχει λεπτομερώς τα υφιστάμενα κατά την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους περιουσιακά στοιχεία στην ημεδαπή και την αλλοδαπή με την επιφύλαξη των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 8 του παρόντος νόμου. Ειδικώς, η αρχική δήλωση περιλαμβάνει τα υφιστάμενα κατά το χρόνο υποβολής της περιουσιακά στοιχεία. Ως περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται ιδίως: i. Τα έσοδα από κάθε πηγή. ii. Τα ακίνητα, καθώς και τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, με ακριβή προσδιορισμό τους. iii. Οι μετοχές ημεδαπών και αλλοδαπών εταιρειών (με την επιφύλαξη της απαγόρευσης των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 8 του παρόντος νόμου), τα ομόλογα και ομολογίες κάθε είδους, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κάθε είδους και τα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα κάθε είδους. iv. Οι κάθε

είδους καταθέσεις σε τράπεζες, ταμειυτήρια και άλλα πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και τα κάθε είδους χρηματιστηριακά ή ασφαλιστικά προϊόντα και συμμετοχές σε κεφάλαια επιχειρηματικών ή επενδυτικών συμμετοχών (funds) και καταπιστεύματα (trusts). v. Η μίσθωση θυρίδων σε τράπεζες, ταμειυτήρια και άλλα ημεδαπά ή αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα. Επίσης, το σύνολο των μετρητών, που δεν περιλαμβάνονται στην περίπτωση iv του παρόντος εδαφίου, εφόσον το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ. Τα προαναφερόμενα ποσά αφορούν αθροιστικά τον υπόχρεο, το σύζυγο και τα ανήλικα τέκνα. vi. Τα κινητά μεγάλης αξίας, εφόσον η αξία αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. Αν τα κινητά πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία του συνόλου των πραγμάτων. Η δηλούμενη αξία προκύπτει είτε από σχετικό παραστατικό αγοράς ή από πράξη της φορολογικής αρχής για την επιβολή φόρου αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας κατά το χρόνο κτήσης τους. Στην περίπτωση κατά την οποία τα κινητά είναι ασφαλισμένα κατά κινδύνων κλοπής, πυρκαγιάς και λοιπών κινδύνων, η εκτιμώμενη αξία δεν μπορεί να είναι κατώτερη αυτής που αναγράφεται στη σχετική σύμβαση. vii. Τα πλωτά και τα εναέρια μεταφορικά μέσα, καθώς και τα κάθε χρήσης οχήματα. viii. Η συμμετοχή σε κάθε είδους εταιρεία ή επιχείρηση (με την επιφύλαξη της απαγόρευσης των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 8 του παρόντος νόμου). ix. Ειδικά η δήλωση των υπόχρεων, που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' του άρθρου 1 παράγραφος 1, περιλαμβάνει και τις δανειακές τους υποχρεώσεις προς ημεδαπά και αλλοδαπά πιστωτικά και τραπεζικά ιδρύματα, λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου και φυσικά πρόσωπα. Η δήλωση των παραπάνω υπόχρεων περιλαμβάνει και κάθε οφειλή που προέρχεται από διοικητικά πρόστιμα, χρηματικές ποινές, φόρους και τέλη προς το Δημόσιο και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τέλη προς Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και εισφορές προς οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης και υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ κατά την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. β. i. Σε περίπτωση απόκτησης νέου περιουσιακού στοιχείου ή επαύξησης υφιστάμενου, στη δήλωση περιλαμβάνεται, υποχρεωτικώς, το ύψος της σχετικής δαπάνης, καθώς και αναλυτική

παράθεση της πηγής προέλευσης των σχετικών πόρων. Σε περίπτωση εκποίησης μνημονεύεται το εισπραχθέν τίμημα. ii. Στη δήλωση αναφέρονται τα προσωπικά, υπηρεσιακά και φορολογικά στοιχεία των υπόχρεων. Οι υπόχρεοι προσκομίζουν στο αρμόδιο όργανο ελέγχου αντίγραφα των οικείων παραστατικών εφόσον τους ζητηθεί. γ. Μετά την αρχική δήλωση, στην ετήσια δήλωσή τους οι υπόχρεοι δηλώνουν μόνον τις μεταβολές που επήλθαν στην περιουσιακή τους κατάσταση κατά το χρονικό διάστημα που αφορά η δήλωση. Η δήλωση υποβάλλεται από τον υπόχρεο και υπογράφεται από τον ίδιο, για τα δικά του περιουσιακά στοιχεία, τη σύζυγο του, για τα δικά της στοιχεία, και από αμφοτέρους τους συζύγους, για τα περιουσιακά στοιχεία των ανήλικων τέκνων τους. Η δήλωση συνοδεύεται από αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου για το προηγούμενο έτος και αντίγραφο του τελευταίου εντύπου Ε9 που υποβλήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ. Ειδικότερα, τα πρόσωπα που ελέγχονται υποχρεωτικά, σύμφωνα με το άρθρο 3B παρ. 2 του παρόντος νόμου και το άρθρο 7Α παρ. 3 περίπτωση γ' στοιχεία αα έως ζζ του ν. 3691/2008 επισυνάπτουν στη δήλωση αντίγραφα των αναγκαίων εγγράφων, από τα οποία προκύπτει η δηλούμενη περιουσιακή κατάσταση, όπως αυτά θα εξειδικευθούν στην απόφαση του Προέδρου της Βουλής και την κοινή υπουργική απόφαση, η έκδοση των οποίων προβλέπεται στην παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 3213/2003. δ. Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να υποβάλουν στον Πρόεδρο της Γ' Μονάδας Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης αντίγραφο κάθε συμβολαιογραφικού εγγράφου, που συντάσσεται από αυτούς, με το οποίο αναλαμβάνεται η υποχρέωση ή μεταβιβάζεται από ή προς δικαστικό ή εισαγγελικό λειτουργό, σύζυγο ή τέκνο του, οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο, κινητό ή ακίνητο, ή δικαίωμα, εφόσον οι εν λόγω λειτουργοί είναι εν ενεργεία και μέχρι δύο χρόνια από την παύση της ιδιότητας. Το αυτό ισχύει και για την αποδοχή κληρονομίας. 2. Οι δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης συντάσσονται σε ειδικό έντυπο, το περιεχόμενο του οποίου καθορίζεται, για μεν τους υπόχρεους των περιπτώσεων του άρθρου 3 παράγραφος 1 περίπτωση α' με απόφαση του Προέδρου της Βουλής και για τους άλλους υπόχρεους, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και

Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων. Με όμοιες αποφάσεις, μπορεί να ορίζεται ότι η δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω ενιαίας ειδικής εφαρμογής, οπότε προσδιορίζεται ο κατά περίπτωση υπεύθυνος διαχείρισης και καθορίζεται κάθε αναγκαία προς τούτο λεπτομέρεια, οι αναγκαίες διασφαλίσεις για τα πρόσωπα και τους όρους πρόσβασης στα στοιχεία τους και τυχόν ρυθμίσεις μεταβατικού χαρακτήρα. Οι δηλώσεις υπόκεινται σε ηλεκτρονική επεξεργασία από αυτοτελή ειδική βάση δεδομένων, μετά την οποία πρέπει να προκύπτει ευκρινώς το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και η αξία τους ανά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η χρονολογία κτήσης. Για την επεξεργασία λαμβάνεται υπόψη, εφόσον είναι διαθέσιμη, η αξία κτήσης. 3. Οι δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης των προσώπων των περιπτώσεων α΄ έως ε΄ του άρθρου 1 παράγραφος 1, δημοσιεύονται στον διαδικτυακό τόπο της Βουλής με μέριμνα του Προέδρου της Επιτροπής του άρθρου 3Α. ... 4. Ελλείψεις ή ανακρίβειες της δήλωσης, μπορούν να συμπληρωθούν από τον υπόχρεο αυθορμήτως σε προθεσμία ενός μηνός από την υποβολή της δήλωσης». Άρθρο 3 (Όργανα και διαδικασία ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης) «1. Οι δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης των υπόχρεων προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 1 υποβάλλονται και ελέγχονται ως ακολούθως: α) των προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α΄ έως και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου στην Επιτροπή του άρθρου 3Α, αα) των προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις στ΄ έως και κδ΄, κζ΄, λα΄ έως και μγ΄ και μστ΄ έως μη΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, στην Γ΄ Μονάδα Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. Για τον έλεγχο των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης των εν λόγω προσώπων εφαρμόζονται όσα ορίζονται στα στοιχεία γ΄ και δ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 7Α του ν. 3691/2008 (Α΄ 166), όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 3932/2011 (Α΄ 49). Ειδικά για τα πρόσωπα της περίπτωσης μη΄, τυχόν ειδικές διατάξεις εξακολουθούν να ισχύουν. β) των προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις λ΄, μδ΄ και με΄ στον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης γ) ... δ) ... 2. Ο έλεγχος της αρχικής δήλωσης αφορά στη

διαπίστωση του αληθούς περιεχομένου για τα υφιστάμενα κατά το χρόνο υποβολής της περιουσιακά στοιχεία. Για τα μετέπειτα έτη ο έλεγχος, πέραν της διαπίστωσης του αληθούς περιεχομένου της δήλωσης, περιλαμβάνει, σε κάθε περίπτωση, τη διακρίβωση, εάν η απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων ή η επαύξηση υφιστάμενων, δικαιολογείται από το ύψος των πάσης φύσεως εσόδων σε συνδυασμό με τις δαπάνες διαβίωσης των υπόχρεων σε δήλωση προσώπων. Η δήλωση δεν θεωρείται ανακριβής ή ελλιπής σε περίπτωση επουσιώδους ανακριβείας ή έλλειψης ή εφόσον, ύστερα από πρόσκληση του οργάνου ελέγχου, αποδεικνύεται η νομιμότητα της πηγής προέλευσης του ανακριβώς δηλωθέντος στοιχείου. 3. Σε περιπτώσεις δειγματοληπτικού ή στοχευμένου ελέγχου, το αρμόδιο όργανο ελέγχου λαμβάνει υπόψη του και τεχνικές ανάλυσης επικινδυνότητας με τη χρήση πληροφοριακών συστημάτων. Το όργανο ελέγχου μπορεί να καταρτίζει πρόγραμμα συνοπτικών ή/και ειδικών - θεματικών ελέγχων, δίχως να θίγεται η δυνατότητα επέκτασής τους σε τακτικούς (κατά την παράγραφο 2 εδάφια α' και β' εφόσον συντρέξει προς τούτο περίπτωση). 4. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, το όργανο ελέγχου μπορεί να καλεί τους ελεγχόμενους για να δώσουν διευκρινίσεις ή να προσκομίσουν συμπληρωματικά παραστατικά στοιχεία, εντός ρητής προθεσμίας που δεν μπορεί να υπερβαίνει τις είκοσι (20) ημέρες, η οποία μπορεί να παραταθεί για διάστημα δέκα (10) το πολύ ημερών. Σε έκτακτες περιπτώσεις αδυναμίας των ελεγχόμενων προσώπων για έγκαιρη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, το όργανο ελέγχου δύναται κατ' εξαίρεση να παρεκτείνει την προθεσμία με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση. Σε όσους καλούνται από όργανο ελέγχου και δεν ανταποκρίνονται στην κλήση είτε αυτοπροσώπως είτε δια νόμιμου αντιπροσώπου επιβάλλεται από το όργανο ελέγχου πρόστιμο από πενήντα (50) έως τριακόσια (300) ευρώ, το οποίο εισπράττεται κατά τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων. Με Κοινή Απόφαση των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Οικονομικών που εκδίδεται εντός πέντε (5) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ορίζονται οι λεπτομέρειες αναφορικά με τα αρμόδια για την επιβολή του προστίμου όργανα και τη διαδικασία επιβολής και είσπραξής του. 5. ...». Άρθρο 3Α (Επιτροπή Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης) «1. Ο έλεγχος της περιουσιακής κατάστασης των αναφερομένων στις περιπτώσεις

α΄ έως και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 προσώπων ανατίθεται σε Επιτροπή Ελέγχου, η οποία ενεργεί ως ειδικό όργανο. Η Επιτροπή είναι ανεξάρτητη, διαθέτει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και αποτελείται από εννέα (9) μέλη με ισάριθμους αναπληρωτές. Η έδρα της καθορίζεται με απόφαση του Προέδρου της Βουλής. 2. Η Επιτροπή συγκροτείται από: α) τον/την Πρόεδρο της Ειδικής Μόνιμης Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας, ως Πρόεδρο, με τον αναπληρωτή του, που ορίζεται με απόφαση του Προέδρου της Βουλής, β) Αρεοπαγίτη ως τακτικό μέλος, με τον αναπληρωτή του, γ) Σύμβουλο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ως τακτικό μέλος, με τον αναπληρωτή του, και δ) Σύμβουλο της Επικρατείας, ως τακτικό μέλος, με τον αναπληρωτή του, που ορίζονται με απόφαση των Ανωτάτων Δικαστικών Συμβουλίων των οικείων δικαστηρίων μετά από ερώτημα του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, ε) Υποδιοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, ως τακτικό μέλος, με τον αναπληρωτή του, που ορίζονται με απόφαση του Διοικητή της, μετά από ερώτημα του Προέδρου της Βουλής, στ) Τον Πρόεδρο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης ως τακτικό μέλος με τον αναπληρωτή του, ζ) Τον Συνήγορο του Πολίτη ως τακτικό μέλος με τον αναπληρωτή του, η) Βουλευτή της μεγαλύτερης σε δύναμη κοινοβουλευτικής ομάδας που μετέχει στην Κυβέρνηση ως τακτικό μέλος με τον αναπληρωτή του που ορίζονται με ενυπόγραφη δήλωση του Προέδρου της εν λόγω κοινοβουλευτικής ομάδας, θ) Βουλευτή της μεγαλύτερης σε δύναμη κοινοβουλευτικής ομάδας που δεν μετέχει στην Κυβέρνηση ως τακτικό μέλος με τον αναπληρωτή του που ορίζονται με ενυπόγραφη δήλωση του Αρχηγού της Αξιωματικής Αντιπολίτευσης. Οι δικαστές τακτικά μέλη της Επιτροπής είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης και απολαμβάνουν, μαζί με τα υπόλοιπα μέλη, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας. Γραμματέας της Επιτροπής ορίζεται υπάλληλος που υπηρετεί στην υπηρεσία της παραγράφου 4 με απόφαση του Προέδρου της Επιτροπής. ... 3. Η Επιτροπή συγκροτείται με απόφαση του Προέδρου της Βουλής. ... 4. Την Επιτροπή υποστηρίζει ειδική υπηρεσία επιπέδου διεύθυνσης υπαγόμενη στον Πρόεδρο της Επιτροπής. ... 5. Μέχρι την τριακοστή πρώτη Μαρτίου κάθε έτους, η Επιτροπή υποβάλλει έκθεση των

πεπραγμένων της κατά το προηγούμενο έτος στην Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής και στους Υπουργούς Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων. Στην ανωτέρω ετήσια έκθεση αναφέρονται κατ' ελάχιστο ο αριθμός των υπόχρεων σε δήλωση προσώπων, ο αριθμός των προσώπων που υπέβαλαν δηλώσεις, τα μέτρα που ελήφθησαν για όσους δεν υπέβαλαν δήλωση και τα αποτελέσματα των ελέγχων, που πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση των καθηκόντων της επιτροπής, με στατιστική απεικόνιση αυτών. Η έκθεση αναρτάται στην επίσημη ιστοσελίδα της Βουλής στο διαδίκτυο το αργότερο μία (1) εβδομάδα μετά την υποβολή της, όπου και παραμένει αναρτημένη για επτά (7) έτη. Την ίδια υποχρέωση υποβολής έκθεσης, με το ίδιο περιεχόμενο και με την ίδια προθεσμία υποβολής και ανάρτησης έχουν όλα τα αρμόδια όργανα τα οποία λαμβάνουν και επεξεργάζονται δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης. 6. Όλα τα θέματα που σχετίζονται με την οργάνωση και τη λειτουργία της Επιτροπής Ελέγχου και της Ειδικής Υπηρεσίας ρυθμίζονται με Κανονισμό Λειτουργίας, ο οποίος εκδίδεται από την Επιτροπή και εγκρίνεται από την Ολομέλεια της Βουλής». Άρθρο 3B (Λειτουργία της Επιτροπής) «1. Στο πλαίσιο του ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης, η Επιτροπή του άρθρου 3Α μπορεί να ζητά από τα υπόχρεα πρόσωπα όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των καθηκόντων της, στις οποίες περιλαμβάνονται και ομαδοποιημένες πληροφορίες που αφορούν ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών ή δραστηριοτήτων φυσικών ή νομικών προσώπων ή οντοτήτων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, τις κρατικές χρηματοδοτήσεις τους, τις ιδιωτικές και τις παντός είδους εισφορές ή προσφορές. Η Επιτροπή αξιολογεί και διερευνά τις πληροφορίες που διαβιβάζονται ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περιέρχονται σε αυτήν σχετικά με την υποβολή των δηλώσεων, τις ανακρίβειες ή ελλείψεις αυτών. Η Επιτροπή έχει πρόσβαση σε κάθε μορφής αρχείο δημόσιας αρχής, υπηρεσίας ή Οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται δεδομένα, καθώς και στο σύστημα «Τειρεσίας» και μπορεί να ζητά, στο πλαίσιο των ελέγχων και των ερευνών, τη συνεργασία και την παροχή στοιχείων κάθε είδους από φυσικά πρόσωπα, δικαστικές, προανακριτικές ή ανακριτικές αρχές, δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου και οργανισμούς οποιασδήποτε μορφής, υποχρεουμένων όλων στην άμεση παροχή των ανωτέρω στοιχείων,

ενημερώνουν δε τις αρμόδιες αρχές για περιπτώσεις ελλιπούς συνεργασίας ή μη συμμόρφωσής τους προς τις υποχρεώσεις τους, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Έναντι της Επιτροπής δεν ισχύει, κατά τη διάρκεια των ελέγχων και ερευνών της, οποιοδήποτε τραπεζικό, χρηματιστηριακό, φορολογικό ή επαγγελματικό απόρρητο, με την επιφύλαξη των άρθρων 212, 261 και 262 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. Σε κάθε περίπτωση και εφόσον κρίνεται αναγκαίο, η Επιτροπή συνεπικουρείται στο έργο της από επίκουρο Εισαγγελέα Διαφθοράς του ν. 4139/2013, τον οποίο προτείνει ο Εισαγγελέας Διαφθοράς μετά από αίτημα της Επιτροπής. 2. Η Επιτροπή ελέγχει όλες τις δηλώσεις της αρμοδιότητάς της. 3. Για την εκπλήρωση της αποστολής της, η Επιτροπή μπορεί να αναθέτει τη διενέργεια λογιστικής ή οικονομικής πραγματογνωμοσύνης ή άλλων ελεγκτικών πράξεων σε ορκωτούς ελεγκτές και ειδικούς επιστήμονες, οι οποίοι εξετάζουν λεπτομερώς τα στοιχεία των δηλώσεων και των αντίστοιχων δικαιολογητικών και συντάσσουν αναλυτική έκθεση που υποβάλλεται στην Επιτροπή για την υποβοήθηση του έργου της. Προς τον ίδιο σκοπό, η Επιτροπή μπορεί να ζητά τη συνδρομή οποιασδήποτε δημόσιας ελεγκτικής αρχής προσδιορίζοντας το αντικείμενο της. 4. Με το πέρας κάθε ελέγχου, η Επιτροπή αποφασίζει αν πρέπει να τεθεί η υπόθεση στο αρχείο ή να διαβιβαστεί με αιτιολογημένο και εμπειριστατωμένο πόρισμά της στον αρμόδιο Εισαγγελέα, εφόσον τα στοιχεία κρίνονται βάσιμα και επαρκή. Αν συντρέχει περίπτωση καταλογισμού, το πόρισμα αποστέλλεται και στον Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο και εφόσον κρίνεται ανάγκη διερεύνησης επί θεμάτων φορολογικής ή άλλης αρχής ή υπηρεσίας, το πόρισμα αποστέλλεται και σε αυτές. Σε περίπτωση υποθέσεως που τέθηκε στο αρχείο, αυτή δύναται να ανασυρθεί μόνο όταν γίνεται επίκληση ή αναφαίνονται νέα πραγματικά στοιχεία που δικαιολογούν την επανεξέταση ή καθίσταται αναγκαίος ο συσχετισμός της υποθέσεως με άλλη έρευνα της Επιτροπής. 5. Η διαδικασία ελέγχου είναι εμπιστευτική. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, ο Πρόεδρος, τα Μέλη, το προσωπικό της Επιτροπής, καθώς και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 έχουν υποχρέωση να τηρούν τις αρχές της αντικειμενικότητας και της αμεροληψίας και να απέχουν από την εξέταση υποθέσεων για τις οποίες υπάρχει πιθανότητα σύγκρουσης συμφερόντων ή στις οποίες εμπλέκονται πρόσωπα συγγενικά ή οικεία. Έχουν καθήκον να τηρούν εχεμύθεια για πληροφορίες των οποίων λαμβάνουν

γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Η υποχρέωση αυτή διατηρείται και μετά από την αποχώρησή τους από την Επιτροπή ή την εκτέλεση των καθηκόντων τους όσον αφορά τα πρόσωπα της παραγράφου 3. Οι παραβαίνοντες το ανωτέρω καθήκον εχεμύθειας τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών. 6. Όποιος παρεμποδίζει, με οποιονδήποτε τρόπο, το ελεγκτικό έργο και ιδίως αρνείται την παροχή στοιχείων στην Επιτροπή ή στους ορκωτούς ελεγκτές τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον έξι (6) μηνών. 7. Με απόφαση του Προέδρου της Βουλής, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο θέμα που αφορά στο αντικείμενο, στη διαδικασία ελέγχου, καθώς επίσης στην οργάνωση και τη λειτουργία της Επιτροπής για την εξέλεξη των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης των ανωτέρω προσώπων». Άρθρο 6 (Μη υποβολή ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης) «1. Διοικητικό πρόστιμο εκατό πενήντα (150) έως τετρακόσια (400) ευρώ, το οποίο εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, επιβάλλεται σε όποιον υποβάλλει δήλωση μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου. Οι λεπτομέρειες αναφορικά με τα αρμόδια για την επιβολή όργανα, την διαδικασία επιβολής και είσπραξης του προστίμου ορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Οικονομικών που εκδίδεται εντός πέντε (5) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. 2. Υπόχρεος που παραλείπει να υποβάλει δήλωση μετά την πάροδο τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση της προθεσμίας που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, ή υποβάλλει ανακριβή ή ελλιπή δήλωση, τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος τελεί το αδίκημα με σκοπό την απόκρυψη περιουσιακού στοιχείου που απέκτησε επωφελούμενος της ιδιότητάς του, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών και με χρηματική ποινή από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. 3. Ο υπαίτιος του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών και με χρηματική ποινή από είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ έως ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, αν η συνολική αξία της αποκρουπτόμενης περιουσίας του ιδίου και των λοιπών προσώπων για τα οποία αυτός οφείλει να υποβάλει δήλωση

υπερβαίνει συνολικά το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, ανεξαρτήτως αν η απόκρυψη επιχειρείται με τη μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ελλιπούς ή ανακριβούς δήλωσης. 4. Αν οι πράξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 τελέστηκαν από αμέλεια, επιβάλλεται χρηματική ποινή. Το δικαστικό συμβούλιο ή το δικαστήριο, εκτιμώντας ελεύθερα όλες τις περιστάσεις, μπορεί να κρίνει τις πράξεις αυτές ατιμώρητες. 5. Τρίτος ο οποίος εν γνώσει του συμπράττει στην υποβολή ανακριβούς δήλωσης και ιδίως στην παράλειψη δήλωσης περιουσιακών στοιχείων τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή. 6. Τα φυσικά πρόσωπα και οι υπάλληλοι των νομικών προσώπων του άρθρου 5 του ν. 3691/2008 που παραβιάζουν την υποχρέωση γνωστοποίησης της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του παρόντος τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι δύο ετών. 7. Το δικαστήριο μπορεί να διατάξει τα ενδεικνυόμενα μέτρα για τη διάδοση των πληροφοριών σχετικά με καταδικαστική απόφαση για εγκλήματα του παρόντος νόμου, συμπεριλαμβανομένης της ανάρτησης της απόφασης στο διαδίκτυο, καθώς και της πλήρους ή μερικής δημοσίευσής της στα μέσα μαζικής ενημέρωσης».

Άρθρο 7 (Παρακώλυση ελέγχου - Μη σύννομη δημοσίευση δήλωσης) «1. Τρίτος, ο οποίος αρνείται την παροχή στοιχείων και πληροφοριών, καθώς και όποιος παρεμποδίζει με οποιονδήποτε τρόπο τον έλεγχο της περιουσιακής κατάστασης υπόχρεου προσώπου τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον έξι (6) μηνών. 2. Με την ίδια ποινή τιμωρείται όποιος δημοσιεύει τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης υπόχρεου ή υπόχρεων προσώπων με τρόπο που αντιβαίνει στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2. 3. Με την ίδια ποινή τιμωρείται, επίσης, όποιος, παρ' ότι είναι υπεύθυνος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1, για τη σύνταξη και διαβίβαση καταλόγου των υπόχρεων προσώπων των περιπτώσεων ζ', η', ιβ', ιγ', ιδ' και ιε' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, παραλείπει τη σύνταξη και διαβίβαση του καταλόγου αυτού».

Άρθρο 8 (Απαγόρευση συμμετοχής σε εταιρεία με έδρα στην αλλοδαπή για πολιτικά πρόσωπα, απαγορεύσεις συμμετοχής σε εταιρείες με έδρα μη συνεργάσιμα φορολογικά κράτη και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς) «1. ... 2. Στους ... δικαστικούς και εισαγγελικούς λειτουργούς, ... απαγορεύεται να συμμετέχουν είτε οι ίδιοι, είτε με παρένθετα πρόσωπα, στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση εταιρειών, που έχουν πραγματική ή καταστατική έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο στο φορολογικό

τομέα ή σε κράτος, που έχει προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Α' 167) και των υπουργικών αποφάσεων, που έχουν εκδοθεί βάσει των ως άνω διατάξεων και ισχύουν κάθε φορά. 3. ... Η κατά παράβαση της παραγράφου 2 άμεση ή δια παρένθετου προσώπου συμμετοχή σε εταιρεία, που έχει έδρα σε: α) κράτος μη συνεργάσιμο στο φορολογικό τομέα κατά την έννοια υπουργικής απόφασης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 5 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, ή β) κράτος, που έχει προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κατά την έννοια υπουργικής απόφασης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 6 και 7 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, τιμωρείται με την ίδια ποινή. 4. Για τις ανάγκες του παρόντος άρθρου παρένθετα πρόσωπα των ατόμων, που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, είναι: α) οι σύζυγοι και οι εν διαστάσει σύζυγοί τους και τα πρόσωπα, με τα οποία έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, β) οι πρώτου βαθμού συγγενείς τους, γ) το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο ενεργεί, για οποιαδήποτε αιτία, για λογαριασμό ή καθ' υπόδειξη ή κατ' εντολή άλλου προσώπου, που κατέχει μία εκ των ιδιοτήτων που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου. 5. ... 6. Η διάταξη του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα δεν εφαρμόζεται για τις άνω παραβάσεις. 7. Το άρθρο 178 του Ν. 4389/2016 ... καταργείται από τότε, που τέθηκε σε ισχύ». Άρθρο 9 (Γενικές ποινικές διατάξεις) «1. Όπου στις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων προβλέπεται αθροιστικά ποινή στερητική της ελευθερίας και χρηματική, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 83 περ. ε' του Ποινικού Κώδικα. 2. Στον υπαίτιο των αδικημάτων που προβλέπονται στα άρθρα 6 παράγραφος 2 και 8 παράγραφος 2 επιβάλλεται και αποστέρηση των πολιτικών του δικαιωμάτων από ένα (1) έως πέντε (5) έτη, αν η ποινή είναι φυλάκιση, και από δύο (2) έως δέκα (10) έτη, αν η ποινή είναι κάθειρξη. Η έκπτωση του υπαιτίου από το αιρετό δημόσιο, δημοτικό ή κοινοτικό αξίωμα ή τη δημόσια, δημοτική ή κοινοτική θέση που κατέχει, ως συνέπεια της αποστέρησης των πολιτικών του δικαιωμάτων, επέρχεται αυτοδικαίως μόλις η καταδικαστική απόφαση καταστεί αμετάκλητη και δεν μπορεί να αποκλειστεί με εφαρμογή του άρθρου 64 του Ποινικού Κώδικα. 3. [η περ. α' καταργήθηκε με το άρθρο 180 παρ. 2 του ν. 4389/2016] β. Τα περιουσιακά στοιχεία που

δεν δηλώθηκαν στην περίπτωση κάποιου από τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 6, δημεύονται με την καταδικαστική απόφαση, εκτός αν ο υπαίτιος αποδεικνύει τη νόμιμη προέλευση τους. γ. Το μερίδιο συμμετοχής που ανήκει άμεσα ή έμμεσα στον υπαίτιο του αδικήματος της παραγράφου 2 του άρθρου 8 και τα προϊόντα, το εισόδημα ή τα άλλα οφέλη που αποκτήθηκαν από το μερίδιο αυτό ή τη συμμετοχή στη διοίκηση της εξωχώριας εταιρείας δημεύονται υποχρεωτικά με την καταδικαστική απόφαση. δ. Αν τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δήμευση, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, δεν υπάρχουν πλέον, δεν έχουν βρεθεί, δεν είναι δυνατόν να κατασχεθούν ή ανήκουν σε τρίτο σε βάρος του οποίου δεν είναι δυνατόν να επιβληθεί δήμευση, δημεύονται περιουσιακά στοιχεία του υπαιτίου ίσης αξίας με αυτά κατά το χρόνο της καταδικαστικής απόφασης, όπως προσδιορίζονται από το δικαστήριο. Το δικαστήριο μπορεί να επιβάλλει και χρηματική ποινή μέχρι το ποσό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αν κρίνει ότι δεν υπάρχουν πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία για δήμευση ή τα υπάρχοντα υπολείπονται της αξίας των υποκειμένων σε δήμευση. 4. Η διάταξη του άρθρου 263B του Ποινικού Κώδικα εφαρμόζεται και στα εγκλήματα των άρθρων 8 παρ. 2 του παρόντος νόμου». Άρθρο 10 (Ποινική διαδικασία) «1. Για τις αξιόποινες πράξεις που προβλέπονται στα άρθρα 6 έως 8 των υπόχρεων προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και στ' και ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 1, ... η ποινική δίωξη ασκείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα εφετών και ενεργείται ανάκριση στο εφετείο, ύστερα από παραγγελία του εισαγγελέα και ορισμό εφέτη ανακριτή από την ολομέλεια του οικείου εφετείου. Για την κατηγορία, εφόσον αυτή έχει χαρακτήρα κακουργήματος, αποφαινεται το συμβούλιο των εφετών σε πρώτο και τελευταίο βαθμό. 2. Για τις αξιόποινες πράξεις που προβλέπονται στα άρθρα 6 έως 8 των λοιπών υπόχρεων προσώπων, που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1, στο άρθρο 14, καθώς και σε άλλους ειδικούς νόμους, η ποινική δίωξη ασκείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα πλημμελειοδικών και ενεργείται με παραγγελία για προανάκριση ή κύρια ανάκριση, ανάλογα με τη βαρύτητα της πράξης. Για την κατηγορία, εφόσον αυτή έχει χαρακτήρα κακουργήματος, αποφαινεται το συμβούλιο πλημμελειοδικών. 3. Στις Εισαγγελίες Εφετών Αθηνών και Θεσσαλονίκης και στις Εισαγγελίες Πλημμελειοδικών Αθηνών και Θεσσαλονίκης ορίζονται

αντίστοιχα από τους διευθύνοντες αυτών τουλάχιστον ένας Αντεισαγγελέας Εφετών και ένας Αντεισαγγελέας Πλημμελειοδικών, οι οποίοι χειρίζονται τις δικογραφίες που σχηματίζονται για τις αξιόποινες πράξεις του παρόντος νόμου. 4. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των πράξεων που τιμωρούνται σε βαθμό κακουργήματος είναι το τριμελές εφετείο, ενώ για τις σε βαθμό πλημμελήματος το τριμελές πλημμελειοδικείο. 5. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας».

7. Επειδή, περαιτέρω, με τον ν. 4281/2014 θεσπίσθηκε η υποχρέωση υποβολής δηλώσεως οικονομικών συμφερόντων (Δ.Ο.Σ.). Ειδικότερα, στο άρθρο 229 του νόμου, όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 προστέθηκε με το άρθρο 181 του ν. 4389/2016, προβλέπεται ότι: «Δήλωση οικονομικών συμφερόντων 1. Οι υπόχρεοι σε δήλωση περιουσιακής κατάστασης κατά το ν. 3213/2003, εκτός από την ετήσια δήλωση, υποβάλλουν, στην ίδια προθεσμία, δήλωση οικονομικών συμφερόντων των ιδίων και των συζύγων τους, η οποία περιλαμβάνει: α) τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες, β) τη συμμετοχή τους στη διοίκηση πάσης φύσεως νομικών προσώπων και εταιριών, ενώσεων προσώπων και μη κυβερνητικών οργανώσεων, γ) οποιαδήποτε αμειβόμενη τακτική δραστηριότητα που αναλαμβάνουν παράλληλα, με την άσκηση των καθηκόντων τους είτε ως υπάλληλοι είτε ως αυτοαπασχολούμενοι, δ) οποιαδήποτε αμειβόμενη περιστασιακή δραστηριότητα (περιλαμβανομένων της συγγραφικής δραστηριότητας, του διδακτικού έργου ή της παροχής συμβουλών) που αναλαμβάνουν παράλληλα με την άσκηση των καθηκόντων τους, εάν η συνολική αμοιβή υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ ανά ημερολογιακό έτος, ε) τη συμμετοχή σε εταιρεία ή κοινοπραξία, όταν αυτή η συμμετοχή ενδέχεται να έχει επιπτώσεις στη δημόσια πολιτική ή όταν δίνει στον υπόχρεο τη δυνατότητα σημαντικής επιρροής επί υποθέσεων της εν λόγω εταιρείας ή σύμπραξης, στ) για την περίπτωση προσώπων που υπηρετούν σε αιρετή δημόσια θέση, οποιαδήποτε οικονομική υποστήριξη από τρίτους, σε προσωπικό ή σε υλικούς πόρους, που χορηγείται σε συνάρτηση με τη δημόσια δραστηριότητα τους, με ένδειξη της ταυτότητας των τρίτων αυτών, εάν η συνολική αξία υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, ζ) οποιαδήποτε συγκεκριμένα οικονομικά συμφέροντα που προκάλεσαν άμεση ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων σε σχέση με τα καθήκοντα τους. Ως σύγκρουση συμφερόντων νοείται η περίπτωση κατά την οποία υπόχρεος

έχει προσωπικό συμφέρον που θα μπορούσε να επηρεάσει αθέμιτα την εκτέλεση των καθηκόντων του. Σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στην περίπτωση που ο υπόχρεος αντλεί κάποιο όφελος μόνο ως μέλος του γενικότερου κοινού ή μίας ευρύτερης κατηγορίας ατόμων. 2. Η δήλωση περιλαμβάνει τα συμφέροντα και δραστηριότητες των ανωτέρω περιπτώσεων που αφορούν στο προηγούμενο της υποβολής οικονομικό έτος. Η δήλωση υπογράφεται χωριστά από τον υπόχρεο ή τη σύζυγο για τα στοιχεία εκάστου. 3. Η δήλωση συντάσσεται σε ειδικό έντυπο, το περιεχόμενο του οποίου καθορίζεται με την απόφαση της παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 3213/2003. Με απόφαση του Προέδρου της Βουλής για τους υπόχρεους της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων για τους λοιπούς υπόχρεους, ορίζεται ότι η δήλωση οικονομικών συμφερόντων υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω ενιαίας ειδικής εφαρμογής, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 3213/2003 (Α' 309), όπως ισχύει κάθε φορά και [να] καθορίζεται κάθε αναγκαία προς τούτο λεπτομέρεια, οι απαραίτητες διασφαλίσεις για τα πρόσωπα και τους όρους πρόσβασης στα στοιχεία τους και τυχόν ρυθμίσεις μεταβατικού χαρακτήρα. 4. Στις περιπτώσεις που προβλέπεται κατά το νόμο δημοσιοποίηση των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης, μπορεί, υπό τους ίδιους όρους, να δημοσιοποιηθούν και στοιχεία των δηλώσεων οικονομικών συμφερόντων.». Με την 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας εκρίθη ότι από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 229 του ν. 4281/2014 προκύπτει ότι η δήλωση οικονομικών συμφερόντων (Δ.Ο.Σ.) έχει όμοιο περιεχόμενο για όλες τις, ετερόκλητες, κατηγορίες υπόχρεων υποβολής Δ.Π.Κ. (δικαστικών λειτουργών, οργάνων της νομοθετικής εξουσίας, επικεφαλής της εκτελεστικής εξουσίας, άλλων δημοσίων λειτουργών, δημοσίων υπαλλήλων, ιδιωτών δραστηριοποιούμενων στο πλαίσιο της ιδιωτικής οικονομίας) και δεν είναι σαφής ως προς ορισμένα από τα δεδομένα, των οποίων ζητείται η δήλωση (βλ. π.χ. την περίπτωση στ' της παρ. 1 του ανωτέρω άρθρου 229, η οποία προβλέπει ότι με την Δ.Ο.Σ. πρέπει να δηλωθούν «οποιαδήποτε συγκεκριμένα οικονομικά συμφέροντα που προκάλεσαν άμεση ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων σε σχέση με τα καθήκοντα» των υπόχρεων και των συζύγων τους· βλ. επίσης την περίπτωση α' της ανωτέρω παρ. 1, η οποία

προβλέπει την υποχρέωση να δηλωθούν «επαγγελματικές δραστηριότητες» των υπόχρεων και των συζύγων τους). Με την ίδια απόφαση εκρίθη ότι, πάντως, ειδικώς προκειμένου περί δικαστικών λειτουργών, ως «οικονομικά συμφέροντα», στα οποία αναφέρεται η Δ.Ο.Σ., προδήλως δεν νοούνται αυτά που συνάπτονται με καθήκοντα, τα οποία οι δικαστικοί λειτουργοί ασκούν κατά το Σύνταγμα ή το νόμο (π.χ. ως μέλη του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου, του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος, του Δικαστηρίου Αγωγών Κακοδικίας).

8. Επειδή, εξ άλλου, ο ν. 3691/2008 «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και άλλες διατάξεις» (Α' 166), όπως ισχύει, ορίζει τα ακόλουθα: Άρθρο 2 (Αντικείμενο) «1. Αντικείμενο του παρόντος νόμου είναι η πρόληψη και καταστολή των αδικημάτων της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, όπως αυτά τα αδικήματα ορίζονται κατωτέρω, καθώς και η προστασία του χρηματοπιστωτικού συστήματος από τους κινδύνους που ενέχουν. ...». Άρθρο 3 (Εγκληματικές δραστηριότητες - βασικά αδικήματα) «Ως εγκληματικές δραστηριότητες νοούνται η διάπραξη ενός ή περισσότερων από τα ακόλουθα αδικήματα που καλούνται εφεξής βασικά αδικήματα: ... γ) παθητική δωροδοκία (άρθρο 235 ΠΚ), δ) ενεργητική δωροδοκία (236 ΠΚ), ε) δωροληψία και δωροδοκία πολιτικών προσώπων και δικαστικών λειτουργών (άρθρα 159, 159Α και 237 ΠΚ), ...». Άρθρο 7 (Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης) «1. Συνιστάται “Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης” (εφεξής “Αρχή”). Σκοπός της Αρχής είναι η λήψη και εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την πρόληψη και καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, καθώς και ο έλεγχος των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης των προσώπων που αναφέρονται στις περιπτώσεις στ' έως και ιε' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3213/2003 2. Η Αρχή απολαμβάνει διοικητικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας. Η έδρα της

είναι στο Νομό Αττικής, σε τόπο που καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο προϋπολογισμός της Αρχής αποτελεί τμήμα του προϋπολογισμού του Υπουργείου Οικονομικών. ... 3. Για οποιαδήποτε διαφορά διοικητικής ή αστικής φύσης ανακύπτει από τη λειτουργία της Αρχής αποκλειστικά αρμόδια είναι τα δικαστήρια της Αθήνας. 4. Η Αρχή συγκροτείται από τον Πρόεδρο και δεκατέσσερα (14) Μέλη, καθώς και από ισάριθμους αναπληρωτές τους, οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν τις αυτές ιδιότητες και προσόντα με αυτούς. Ο Πρόεδρος και τα Μέλη της Αρχής απολαμβάνουν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και δεσμεύονται μόνο από το νόμο και τη συνείδηση τους. Η θητεία τους είναι τριετής και μπορεί να ανανεώνεται για μια ακόμα φορά. 5. Πρόεδρος της Αρχής ορίζεται ανώτατος εισαγγελικός λειτουργός εν ενεργεία, με γνώση της αγγλικής γλώσσας, ο οποίος επιλέγεται μαζί με τον αναπληρωτή του με απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου. Ο Πρόεδρος της Αρχής είναι πλήρους απασχόλησης. Ο διορισμός του γίνεται με απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, εντός προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της απόφασης του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου. 6. Τα Μέλη της Αρχής και οι αναπληρωτές τους διορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και του Υπουργού Οικονομικών, ύστερα από πρόταση κατά λόγο αρμοδιότητας των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, Οικονομικών, Εξωτερικών και Προστασίας του Πολίτη, του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος και του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, οι οποίοι προτείνουν πρόσωπα που διακρίνονται για την επιστημονική τους κατάρτιση, το ήθος τους και την επαγγελματική τους ικανότητα και εμπειρία στον τραπεζικό, οικονομικό, νομικό ή επιχειρησιακό τομέα, ανάλογα με τις απαιτήσεις των επί μέρους Μονάδων της Αρχής. Ο διορισμός των τακτικών Μελών γίνεται αφού προηγηθεί γνώμη της Μόνιμης Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής για την καταλληλότητα των προτεινόμενων προσώπων. Για το σκοπό αυτόν εφαρμόζεται κατ' αναλογία η διαδικασία των παραγράφων 3 έως 5 του άρθρου 49Α του Κανονισμού της Βουλής, η οποία κινείται με πρωτοβουλία του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων». Άρθρο 7Α (Μονάδες και

αρμοδιότητες της Αρχής) «Η Αρχή απαρτίζεται από τρεις αυτοτελείς Μονάδες, με διακριτές αρμοδιότητες, προσωπικό και υποδομές, υπό κοινό Πρόεδρο. Οι Μονάδες συνεδριάζουν νόμιμα, εφόσον μετέχουν στη συνεδρίαση ο Πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τα μισά τουλάχιστον από τα μέλη τους ή τους αναπληρωτές τους, και αποφασίζουν με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων μελών. Σε περίπτωση ισοψηφίας υπερισχύει η ψήφος του Προέδρου. Οι Μονάδες και οι αρμοδιότητες τους έχουν ως εξής: 1. Α΄ Μονάδα Διερεύνησης Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών ... 2. Β΄ Μονάδα Οικονομικών Κυρώσεων κατά Υπόπτων Τρομοκρατίας ... 3. Γ΄ Μονάδα Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης α) Η Γ΄ Μονάδα συγκροτείται από τον Πρόεδρο και τέσσερα (4) Μέλη της Αρχής και ειδικότερα: αα) ένα στέλεχος από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, που προτείνεται από τον αρμόδιο Υπουργό, ββ) ένα στέλεχος από την Τράπεζα της Ελλάδος, που προτείνεται από τον Διοικητή της, γγ) ένα στέλεχος από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, που προτείνεται από το Διοικητικό της Συμβούλιο και δδ) ένα στέλεχος από το Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων με πτυχίο νομικής σχολής, που προτείνεται από τον αρμόδιο Υπουργό. β) Η Γ΄ Μονάδα πλαισιώνεται και υποστηρίζεται αυτοτελώς από διοικητικό και βοηθητικό προσωπικό, καθώς και από επιστημονικό προσωπικό με ειδικές γνώσεις και εμπειρία στον έλεγχο περιουσιακών στοιχείων και τη διερεύνηση οικονομικών συναλλαγών. Για τους ανωτέρω σκοπούς, συνιστώνται στην Αρχή τριάντα (30) θέσεις, από τις οποίες οι δέκα (10) είναι θέσεις επιστημονικού προσωπικού. Οι θέσεις αυτές πληρούνται με αποσπάσεις από τους φορείς από όπου προέρχονται τα Μέλη της Μονάδας. Οι αποσπάσεις είναι τριετούς διάρκειας με δυνατότητα ανανέωσης. γ) Η Μονάδα δέχεται τις δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης των προσώπων που αναφέρονται στο στοιχείο αα΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 3213/2003, πλην εκείνων του άρθρου 14 του ίδιου νόμου. Διερευνά και αξιολογεί τις πληροφορίες που διαβιβάζονται ή περιέρχονται στην Αρχή σχετικά με τη μη υποβολή ή με ανακρίβειες των δηλώσεων αυτών. Προβαίνει σε έλεγχο όλων των δηλώσεων: ... δδ) των Δικαστικών και Εισαγγελικών λειτουργιών των Ανωτάτων Δικαστηρίων της χώρας, εε) ... Ως προς τα λοιπά υπόχρεα πρόσωπα, η Μονάδα προβαίνει σε δειγματοληπτικό, κατά την κρίση της, ή στοχευμένο έλεγχο της περιουσιακής

τους κατάστασης. Ο έλεγχος, πέραν της διαπίστωσης της υποβολής και του αληθούς περιεχομένου της δήλωσης, περιλαμβάνει σε κάθε περίπτωση τη διακρίβωση, κατά πόσον η απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων ή η επαύξηση υφιστάμενων δικαιολογείται από το ύψος των πάσης φύσεως εσόδων των υπόχρεων σε δήλωση προσώπων, σε συνδυασμό με τις δαπάνες διαβίωσής τους. Η παράγραφος 3 του άρθρου 3 του ν. 3213/2003 όπως ισχύει, εφαρμόζεται αναλόγως. Η Μονάδα μπορεί να καλεί τους ελεγχόμενους για να δώσουν διευκρινίσεις ή να προσκομίσουν συμπληρωματικά παραστατικά στοιχεία εντός της προθεσμίας που αναφέρεται στο άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 3213/2003. δ) Μετά το πέρας ενός ελέγχου, η Μονάδα αποφασίζει αν πρέπει να τεθεί η υπόθεση στο αρχείο ή να παραπεμφθεί με αιτιολογημένο πόρισμα της στον αρμόδιο, κατά την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3213/2003, Εισαγγελέα, εφόσον τα συλλεγόμενα στοιχεία κρίνονται επαρκή για μια τέτοια παραπομπή. Αν συντρέχει περίπτωση καταλογισμού κατά το άρθρο 12 του ν. 3213/2003, το πόρισμα αποστέλλεται και στον Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Αν διαπιστωθεί ανάγκη διερεύνησης θεμάτων που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα φορολογικής ή άλλης αρχής, το πόρισμα αποστέλλεται και στην αρχή αυτή. Υπόθεση που αρχειοθετήθηκε μπορεί οποτεδήποτε να ανασυρθεί για να συνεχισθεί ο έλεγχος ή να συσχετισθεί με οποιαδήποτε άλλη έρευνα της Αρχής. ε) Στο τέλος κάθε έτους η Μονάδα υποβάλλει έκθεση των πεπραγμένων της στην Επιτροπή Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής και στους Υπουργούς Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων». Άρθρο 7B (Εξουσίες των Μονάδων της Αρχής) «1. Οι Μονάδες της Αρχής έχουν πρόσβαση σε κάθε μορφής αρχείο δημόσιας αρχής ή οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται δεδομένα, καθώς και στο σύστημα “Τειρεσίας”. 2. Οι Μονάδες μπορούν να ζητούν στο πλαίσιο των ελέγχων και των ερευνών τους τη συνεργασία και την παροχή στοιχείων κάθε είδους από φυσικά πρόσωπα, δικαστικές, προανακριτικές ή ανακριτικές αρχές, δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου και οργανισμούς οποιασδήποτε μορφής. Ενημερώνουν εγγράφως ή με ασφαλές ηλεκτρονικό μέσο τους διαβιβάζοντας τις πληροφορίες ότι τις έλαβαν και τους παρέχουν άλλα σχετικά στοιχεία, στο μέτρο που δεν παραβιάζεται το απόρρητο των ερευνών τους και δεν δυσχεραίνεται η άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. Οι

Μονάδες μπορούν, επιπλέον, σε σοβαρές κατά την κρίση τους υποθέσεις, να διενεργούν ειδικούς επιτόπιους ελέγχους σε οποιαδήποτε δημόσια υπηρεσία ή σε οργανισμούς και επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα, συνεργαζόμενες, αν κριθεί αναγκαίο, με τις εκάστοτε Αρμόδιες αρχές. 3. Οι Μονάδες ζητούν από τα υπόχρεα πρόσωπα όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους, στις οποίες περιλαμβάνονται και ομαδοποιημένες πληροφορίες που αφορούν ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών ή δραστηριοτήτων φυσικών ή νομικών προσώπων ή οντοτήτων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής. Επιπλέον, μπορούν να διενεργούν επιτόπιους ελέγχους και στις εγκαταστάσεις των υπόχρεων προσώπων, υπό την προϋπόθεση τήρησης – εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση – των άρθρων 9 παράγραφος 1, 9Α και 19 παράγραφος 1 του Συντάγματος, και ενημερώνουν τις αρμόδιες αρχές για περιπτώσεις ελλιπούς συνεργασίας ή μη συμμόρφωσης των εν λόγω προσώπων προς τις υποχρεώσεις τους, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Έναντι των Μονάδων δεν ισχύει, κατά τη διάρκεια των ελέγχων και ερευνών τους, οποιοδήποτε τραπεζικό, χρηματιστηριακό, φορολογικό ή επαγγελματικό απόρρητο, με την επιφύλαξη των άρθρων 212, 261 και 262 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. 5. Οι Μονάδες δύνανται να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν πληροφορίες με τους αναφερόμενους στο άρθρο 40 φορείς και τηρούν στατιστικά στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 38. 6. Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, ο Πρόεδρος, τα Μέλη και το προσωπικό της Αρχής έχουν υποχρέωση να τηρούν τις αρχές της αντικειμενικότητας και της αμεροληψίας και να απέχουν από την εξέταση υποθέσεων για τις οποίες υπάρχει πιθανότητα σύγκρουσης συμφερόντων ή στις οποίες εμπλέκονται πρόσωπα συγγενικά ή οικεία. Επίσης, έχουν καθήκον να τηρούν εχεμύθεια για πληροφορίες των οποίων λαμβάνουν γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Η υποχρέωση αυτή διατηρείται και μετά από την εκούσια ή ακούσια αποχώρησή τους από την Αρχή. Οι παραβαίνοντες το ανωτέρω καθήκον εχεμύθειας τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών». Άρθρο 7Γ (Προσωπικό και λειτουργία των Μονάδων της Αρχής) 1. ... 8. Ο Πρόεδρος, τα Μέλη και οι υπάλληλοι της Αρχής που παραβαίνουν εκ δόλου τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου υπέχουν, ανεξάρτητα από την ποινική, και πειθαρχική ευθύνη. Η πειθαρχική δίωξη κατά του Προέδρου ασκείται και η υπόθεση

εκδικάζεται από τα όργανα που προβλέπονται στο Σύνταγμα και τον Κώδικα Δικαστικών Λειτουργιών. Η πειθαρχική δίωξη κατά των Μελών ασκείται από τον Υπουργό Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ενώπιον του Πειθαρχικού Συμβουλίου του άρθρου 18 παρ. 3 του ν. 2472/1997 Τα αρμόδια πειθαρχικά όργανα αποφασίζουν σε πρώτο και τελευταίο βαθμό την απαλλαγή ή την παύση του εγκαλουμένου. Η πειθαρχική δίωξη κατά των υπαλλήλων ασκείται και η υπόθεση εκδικάζεται από τα αρμόδια πειθαρχικά όργανα των φορέων από τους οποίους προέρχονται, μετά από σχετική αναφορά του Προέδρου της Αρχής».

9. Επειδή, περαιτέρω, στη σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών κατά της διαφθοράς, κυρωθείσα με το άρθρο πρώτο του ν. 3666/2008 (Α' 105) ορίζονται τα εξής: Άρθρο 8 παρ. 5 «Κάθε Κράτος Μέρος προσπαθεί, όπου αρμόζει και σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές της εσωτερικής νομοθεσίας του, να θεσπίζει μέτρα και συστήματα που απαιτούν από τους δημόσιους λειτουργούς να υποβάλλουν δηλώσεις στις αρμόδιες αρχές σχετικά, μεταξύ άλλων, με τις εξωυπηρεσιακές δραστηριότητες, την απασχόληση, τις επενδύσεις, τα περιουσιακά στοιχεία και τα σημαντικά δώρα ή οφέλη από τα οποία μπορεί να προκύψει σύγκρουση συμφερόντων σε σχέση με τις λειτουργίες τους ως δημόσιων λειτουργών». Άρθρο 11 (Μέτρα που αφορούν τους δικαστές και τις εισαγγελικές υπηρεσίες) «1. Λαμβάνοντας υπόψη την ανεξαρτησία του δικαστικού σώματος και τον κρίσιμο ρόλο του στην καταπολέμηση της διαφθοράς, κάθε Κράτος Μέρος, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του νομικού του συστήματος και με την επιφύλαξη της δικαστικής ανεξαρτησίας, λαμβάνει μέτρα για να ενισχυθεί η ακεραιότητα και να προληφθούν οι ευκαιρίες για διαφθορά μεταξύ των μελών του δικαστικού σώματος. Τα μέτρα αυτά μπορούν να περιλαμβάνουν κανόνες για τη συμπεριφορά των μελών του δικαστικού σώματος. 2. Μέτρα παρόμοια με αυτά που λαμβάνονται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, μπορούν να εισαχθούν και να εφαρμοστούν και για την εισαγγελική υπηρεσία, στα Κράτη Μέρη ... όπου δεν αποτελεί τμήμα του δικαστικού σώματος, αλλά χαίρει ανεξαρτησίας παρόμοιας με αυτή του δικαστικού σώματος».

10. Επειδή, κατ' επίκληση του άρθρου 2 παρ. 2 του ν. 3213/2003 εκδόθηκε, αρχικώς, η 1846 οικ./13-10-2016 κοινή απόφαση των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Οικονομικών με

τον τίτλο «Τύπος και περιεχόμενο της Δήλωσης Περιουσιακής Κατάστασης (Δ.Π.Κ.) και της Δήλωσης Οικονομικών Συμφερόντων (Δ.Ο.Σ.) - Ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών» (Β΄ 3300/13-10-2016). Η απόφαση αυτή ακυρώθηκε στο σύνολό της τόσο ως ανυπόστατη όσο και ως μη νόμιμη με την 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν αιτήσεως των ήδη αιτουσών ενώσεων δικαστικών και εισαγγελικών λειτουργιών. Ειδικότερα, με την εν λόγω απόφαση του Δικαστηρίου εκρίθη ότι η ανωτέρω κανονιστική απόφαση δεν απέκτησε νόμιμη υπόσταση και, συνεπώς, ήταν ακυρωτέα, λόγω του ότι, ενώ στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως δημοσιεύθηκε το κείμενό της και οι πίνακες που περιλαμβάνοντο στο Παράρτημα Ι, δεν συνδημοσιεύθηκαν και οι παραμετρικές τιμές που περιλαμβάνοντο στο ηλεκτρονικό σύστημα «πόθεν έσχες», μέσω του οποίου υποβάλλονται, πλέον, αποκλειστικώς οι Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ., καθώς και οι οδηγίες συμπλήρωσης πεδίων των εν λόγω δηλώσεων. Περαιτέρω, με την ίδια απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι έπρεπε να προχωρήσει στην εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως, λόγω της σπουδαιότητας των τιθεμένων με αυτούς ζητημάτων, τα οποία αφορούσαν τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης κοινής υπουργικής αποφάσεως. Κατόπιν τούτου, εκρίθησαν, μεταξύ άλλων, τα εξής: Α) Οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ.1 περ. α΄ υποπερ. α΄ του ν. 3213/2003 και των άρθρων 7 παρ.1 εδ. β΄, 7 Α παρ. 3 περ. γ΄ υποπερ. δδ΄ του ν. 3691/2008, όπως ισχύουν, κατά το μέρος που ορίζουν ότι οι Δ.Π.Κ. και, συνακόλουθα, και οι προβλεπόμενες από το άρθρο 229 του ν. 4281/2014 και συνυποβαλλόμενες Δ.Ο.Σ. των δικαστικών λειτουργιών (περιλαμβανομένων και των εισαγγελικών λειτουργιών) υποβάλλονται στη Γ΄ Μονάδα Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης της συσταθείσας με το άρθρο 7 του ν. 3691/2008, όπως ισχύει, «Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης», είναι ανίσχυρες ως αντίθετες προς το άρθρο 26 και το εξειδικεύον αυτό άρθρο 87 παρ. 1 του Συντάγματος. Τούτο δε για τους εξής λόγους: Κατά την έννοια των συνταγματικών αυτών διατάξεων, ο έλεγχος των ανωτέρω δηλώσεων των δικαστικών λειτουργιών (εν ενεργεία και συνταξιούχων, για όσο χρόνο μετά την αποχώρησή τους από την υπηρεσία προβλέπεται υποχρέωση αυτών να υποβάλουν Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ.)

πρέπει να διενεργείται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζεται, προς το συμφέρον των πολιτών, η απαραίτητη για την άσκηση των καθηκόντων των δικαστικών λειτουργιών ανεξαρτησία αυτών έναντι των οργάνων των άλλων δύο λειτουργιών. Τούτο σημαίνει ότι το όργανο που είναι επιφορτισμένο με τον έλεγχο αυτόν πρέπει να έχει όχι μόνο το ανάλογο, ενόψει της ιδιαίτερης κατά το Σύνταγμα θέσης των δικαστικών λειτουργιών, θεσμικό κύρος, ως προς τα πρόσωπα από τα οποία αποτελείται, αλλά πρέπει και να συγκροτείται, τουλάχιστον κατά πλειοψηφία, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου του, από ανώτατους τακτικούς δικαστές, μέλη των τριών Ανωτάτων Δικαστηρίων. Στην ανωτέρω, όμως, Αρχή (Γ΄ Μονάδα), στην οποία ο νόμος επιφυλάσσει ιδιαίτερα ευρείες ελεγκτικές αρμοδιότητες και της οποίας ο έλεγχος μπορεί να απολήξει σε διατύπωση ακόμη και ποινικής φύσεως κατηγοριών εις βάρος δικαστικών λειτουργιών, μεταξύ των οποίων και των Προέδρων των τριών Ανωτάτων Δικαστηρίων, που είναι οι επικεφαλής της δικαστικής εξουσίας, δεν μετέχει κανένας τακτικός δικαστής, αλλά από τη δικαστική εξουσία προέρχεται μόνον ο Πρόεδρος αυτής, ο οποίος είναι ανώτατος εισαγγελικός λειτουργός, δηλαδή δικαστικός λειτουργός, ο οποίος ανήκει στον κλάδο που έχει ως αποστολή τη διερεύνηση ποινικών αδικημάτων και την άσκηση ποινικής δίωξης, ενώ τα τέσσερα μέλη της είναι απλά «στελέχη» της Διοικήσεως, χωρίς ειδικότερο προσδιορισμό προσόντων – εκτός από το προερχόμενο από το Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων στέλεχος, το οποίο πρέπει να έχει «πτυχίο νομικής σχολής» – προτείνονται δε είτε από τον αρμόδιο Υπουργό, είτε από τον Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος ή το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, δηλαδή από όργανα των οποίων οι πράξεις ελέγχονται, κατά το Σύνταγμα, από τους υποκειμένους στον έλεγχο της προαναφερθείσας Αρχής δικαστικούς λειτουργούς. Κατ' ακολουθία τούτων, η ανάθεση του ελέγχου των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. των δικαστικών λειτουργιών, μεταξύ των οποίων και των προέδρων των τριών Ανωτάτων Δικαστηρίων, που είναι οι επικεφαλής της δικαστικής εξουσίας, σε όργανο μη συγκροτούμενο, τουλάχιστον κατά πλειοψηφία, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου του, από ανώτατους τακτικούς δικαστές, μέλη των τριών Ανωτάτων Δικαστηρίων, και μη έχον τις απαραίτητες για την αποστολή του θεσμικές εγγυήσεις, αντίκειται στις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις. Β) Από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 περ. γ΄

εδ. β' του ν. 3213/2003 και 2 παρ. 4 και 5 της ανωτέρω ΚΥΑ προκύπτει ότι ο έλεγχος των Δ.Π.Κ. και των Δ.Ο.Σ. αφορά όχι μόνο το υπόχρεο πρόσωπο, αλλά και την οικογένεια αυτού (σύζυγο και, στην περίπτωση των Δ.Π.Κ., ανήλικα τέκνα). Στην περίπτωση, όμως, κατά την οποία ο/η σύζυγος δικαστικού λειτουργού είναι και ο/η ίδιος/ίδια αυτοτελώς υπόχρεος σε υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ., τα περιουσιακά στοιχεία του/της συζύγου θα πρέπει να δηλώνονται από τον/την δικαστικό λειτουργό στη Δ.Π.Κ. αυτού/αυτής, την οποία θα υποβάλλει στο όργανο που θα συγκροτηθεί κατά τα ανωτέρω οριζόμενα (περ. Α), στο όργανο δε αυτό θα υποβάλλεται και η Δ.Ο.Σ. του/της συζύγου· ο/η δε σύζυγος απαλλάσσεται από την υποχρέωση να υποβάλει αυτοτελή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. στο κατ' αρχήν αρμόδιο γι' αυτόν/αυτήν όργανο και υπόκειται, και για τα δικά του/της περιουσιακά στοιχεία και οικονομικά συμφέροντα, στον έλεγχο του αρμόδιου για τον/την δικαστικό λειτουργό οργάνου. Τούτο δε διότι, υπό την αντίθετη εκδοχή, η Δ.Π.Κ. και η Δ.Ο.Σ. του/της δικαστικού λειτουργού θα ελεγχόταν μέσω της Δ.Π.Κ. και της Δ.Ο.Σ. του/της συζύγου του από όργανο διάφορο εκείνου που θα συγκροτηθεί κατά τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά (περ. Α). Τα προαναφερθέντα δεν ισχύουν στην περίπτωση που ο/η δικαστικός λειτουργός είναι σύζυγος προσώπου εκ των μνημονευόμενων στο άρθρο 1 παρ. 1 περ. α'-ε' του ν. 3213/2003, όπως ισχύει. Στην περίπτωση αυτή, λόγω του αυξημένου θεσμικού κύρους του οργάνου που ελέγχει τους μνημονευόμενους στη διάταξη αυτή υπόχρεους και της έκτασης του ελέγχου (άρθρα 3Α παρ. 1, 2, 1 παρ. 2 εδ. β', 2 παρ. 1 περ. α' στοιχ. ix, 2 παρ. 3, 3Β παρ. 2 του ν. 3213/2003, όπως ισχύουν), ο/η δικαστικός λειτουργός και ο/η σύζυγός του πρέπει να υποβάλλουν και οι δύο δηλώσεις στο αρμόδιο για τον καθένα όργανο, στις οποίες θα περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία αμφοτέρων, καθώς και των ανηλικών τέκνων τους (άρθρο 2 παρ. 1 περ. γ' εδ. β' του ν. 3213/2003), οι οποίες θα ελέγχονται και από τα δύο όργανα. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, αντίκεινται στα άρθρα 26 και 87 παρ. 1 του Συντάγματος οι προαναφερθείσες διατάξεις, κατά το μέρος που με βάση το καθιερούμενο από αυτές σύστημα, στην περίπτωση που ο/η σύζυγος δικαστικού λειτουργού είναι αυτοτελώς υπόχρεος, οι Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. του δικαστικού λειτουργού καταλήγουν να ελέγχονται δύο φορές και μάλιστα από διαφορετικά όργανα (μη συγκροτούμενα, τουλάχιστον κατά πλειοψηφία, από ανώτατους τακτικούς

δικαστές). Γ) Η ιδιότητα του δικαστικού λειτουργού ως υπηρετούντος σε Ανώτατο Δικαστήριο ως κριτήριο για τον υποχρεωτικό έλεγχο της δήλωσής του (άρθρο 7 Α παρ. 3 περ. γ' υποπερ. δδ' του ν. 3691/2008, όπως ισχύει), και αν ακόμη θεωρηθεί ότι ο έλεγχος αυτός αφορά μόνο τους ανώτατους δικαστικούς λειτουργούς που υπηρετούν στα ως άνω δικαστήρια (και όχι και τους Εισηγητές και Παρέδρους του Συμβουλίου της Επικρατείας και του Ελεγκτικού Συνεδρίου) είναι απρόσφορο προς επίτευξη του σκοπού, η εξυπηρέτηση του οποίου επιδιώκεται με το συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο ελέγχου (δηλαδή η ενίσχυση του κύρους και η προστασία της Δικαιοσύνης από καταγγελίες εναντίον των λειτουργών της, η εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των πολιτών και των δικαστικών λειτουργών και η αποφυγή απόκτησης περιουσιακών ωφελημάτων εκ μέρους δικαστικών λειτουργών επωφελουμένων από την ιδιότητά τους). Και τούτο, διότι δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι υπάρχει ανάγκη κατά προτεραιότητα ελέγχου των δικαστικών λειτουργών των Ανωτάτων Δικαστηρίων σε επίπεδο που να καθιστά αναγκαία τη λήψη μέτρων όπως το ανωτέρω του υποχρεωτικού ελέγχου, ενόψει, μάλιστα, των αναφερομένων στην έκθεση αξιολόγησης για την Ελλάδα, που υιοθετήθηκε από την GRECO κατά την 68η Ολομέλεια αυτής (15-19 Ιουνίου 2015) και αφορά την πρόληψη διαφθοράς, μεταξύ άλλων, δικαστών και εισαγγελέων, από τα οποία συνάγεται ότι ο κίνδυνος, στον οποίο κυρίως είναι εκτεθειμένοι οι δικαστές, ιδίως οι ανώτατοι, κατά την γνώμη των συντακτών της εν λόγω έκθεσης, είναι να επιχειρήσει η εκτελεστική λειτουργία – ενόψει της εξουσίας που έχει ως προς την επιλογή στους ανώτατους βαθμούς της δικαστικής ιεραρχίας και τον πειθαρχικό έλεγχο των δικαστών – να ασκήσει πιέσεις έναντι της υπόσχεσης περαιτέρω ιεραρχικής εξέλιξης ή υπό την απειλή άσκησης πειθαρχικής δίωξης (σελ. 13, 75, 76, 79), ο κίνδυνος δε αυτός προδήλως δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί με τον υποχρεωτικό έλεγχο των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. των ανωτάτων δικαστικών λειτουργών, διότι δεν αφορά τη διάπραξη του αδικήματος της δωροληψίας. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η διάταξη του άρθρου 7 Α παρ. 3 περ. γ' υποπερ. δδ' του ν. 3691/2008, κατά το μέρος που προβλέπει τον υποχρεωτικό έλεγχο των δηλώσεων των δικαστικών λειτουργών των Ανωτάτων Δικαστηρίων της χώρας, με τον οποίο συναρτάται και η προβλεπόμενη από το άρθρο 2 παρ. 1 περ. Γ' εδ. δ' του ν. 3213/2003 (και

εξειδικευθείσα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 6 της ακυρωθείσης με την ανωτέρω 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου ΚΥΑ, με την οποία όμοια είναι και η ταυτάριθμη διάταξη της ήδη προσβαλλομένης ΚΥΑ) υποχρέωση των υποχρεωτικώς ελεγχόμενων προσώπων να επισυνάψουν στην Δ.Π.Κ. όλα τα αναγκαία έγγραφα, από τα οποία προκύπτει η περιουσιακή τους κατάσταση, είναι ανίσχυρη ως αντισυνταγματική. Δ) Οι διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 περ. α' υποπερ. ν και νί του ν. 3213/2003, όπως ισχύει, κατά το μέρος που προβλέπουν ότι στη Δ.Π.Κ. περιλαμβάνονται ως περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ άλλων, το σύνολο των μετρητών χρημάτων που δεν περιλαμβάνονται σε καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα, εφόσον το συνολικό ποσό υπερβαίνει τις δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ, καθώς και τα κινητά μεγάλης αξίας, εφόσον η αξία αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., αντίκεινται στα άρθρα 5 παρ. 1, 9 παρ. 1 και 9 Α του Συντάγματος, καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος). Και τούτο για τους εξής λόγους: Ο επιδιωκόμενος με τη θέσπιση της υποχρέωσης υποβολής Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. σκοπός επιτυγχάνεται κυρίως με τον έλεγχο της μεταβολής (αύξησης) της περιουσίας των υποχρέων επί όσο χρόνο διατηρούν την ιδιότητα λόγω της οποίας υπέχουν την υποχρέωση υποβολής των ως άνω δηλώσεων. Επομένως, δεν αποτελεί αντικείμενο των διατάξεων του ν. 3213/2003 η δημιουργία περιουσιολογίου, δηλαδή η καταγραφή των κατεχομένων πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων και της αξίας αυτών, για πληθώρα κατηγοριών και μεγάλο αριθμό ελλήνων πολιτών – στους οποίους περιλαμβάνονται και οι δικαστικοί λειτουργοί – και ο έλεγχος της ακρίβειας αυτού με την απειλή βαρύτατων ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, χωρίς μάλιστα να προκύπτει ο σκοπός δημοσίου συμφέροντος, ο οποίος επιδιώκεται με την κατάρτιση ενός τέτοιου περιουσιολογίου. Περαιτέρω, η υποχρέωση δήλωσης μετρητών χρημάτων που δεν περιλαμβάνονται σε καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα δεν αποτελεί πρόσφορο μέτρο για τη διαπίστωση της περιουσιακής κατάστασης του υπόχρεου ή μεταβολής αυτής που δεν δικαιολογείται από τα νόμιμα έσοδά του· τούτο, προεχόντως διότι δεν είναι δυνατόν να ελεγχθεί η ακρίβεια της δήλωσης ως προς την κατοχή ή μη μετρητών χρημάτων και του ακριβούς ύψους τους, εφόσον η Δ.Π.Κ. περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.

3213/2003, όπως ισχύει, τα περιουσιακά στοιχεία του υπόχρεου κατά την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους, ο δε έλεγχός της θα γίνει σε χρόνο προφανώς μεταγενέστερο της ημερομηνίας αυτής. Και τούτο, ανεξαρτήτως του ότι ο μόνος δυνατός τρόπος ελέγχου από το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο, ειδικώς για την εξακρίβωση του ακριβούς ύψους των φυλασσομένων στην οικία των υπόχρεων μετρητών χρημάτων, θα ήταν η κατ' οίκον έρευνα, η οποία, πραγματοποιούμενη για τον σκοπό απλώς της διαπίστωσης αν είναι ακριβής ή όχι η δήλωση περί της περιουσιακής κατάστασης υπόχρεου, θα αντέκειτο στη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 του Συντάγματος. Ο ίδιος τρόπος ελέγχου, εξ ίσου αντίθετος προς τη συνταγματική αυτή διάταξη, θα ήταν ο μόνος δυνατός και για τη διαπίστωση της ακρίβειας Δ.Π.Κ., ως προς τυχόν δηλούμενα ως κινητά μεγάλης αξίας ευρισκόμενα στην οικία υπόχρεου. Εξ άλλου, ενόψει του ότι, κατά τα προεκτεθέντα, σκοπός των διατάξεων του ν. 3213/2003, δεν αποτελεί η καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων και της αξίας αυτών ορισμένων κατηγοριών ελλήνων πολιτών, μεταξύ των οποίων και των δικαστικών λειτουργών, και του ότι οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 3213/2003, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 173 παρ. 1 του ν. 4389/2016, νέες ρυθμίσεις (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και εκείνη που αφορά την υποχρέωση δήλωσης της κατοχής κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 30.000 ευρώ) δεν μπορεί να ανατρέξουν στο παρελθόν και να στηρίξουν ευθύνη των δηλούντων με βάση τις διατάξεις περί Δ.Π.Κ. για κινητά, που είναι ήδη στην κατοχή τους – λαμβανομένων, μάλιστα, υπόψη των αυστηρών κυρώσεων που προβλέπονται από τα άρθρα 6 και 9 του ν. 3213/2003 σε περίπτωση ανακριβούς ή ελλιπούς Δ.Π.Κ. και των αμφισβητήσεων που μπορεί να προκύψουν ως προς τον προσδιορισμό της αξίας κινητών πραγμάτων – η απλή κατοχή κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 30.000 ευρώ δεν αποτελεί πρόσφορο στοιχείο προς εξυπηρέτηση του σκοπού, στον οποίο πράγματι αποβλέπει ο θεσπίζων την υποχρέωση υποβολής των Δ.Π.Κ. και ο οποίος είναι ο έλεγχος της μεταβολής (αύξησης) της περιουσιακής κατάστασης των υπόχρεων. Πρόσφορο στοιχείο για την επίτευξη του σκοπού αυτού, προκειμένου περί κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας, είναι η υποχρέωση δήλωσης της αγοράς αυτών κατά το έτος κατά το οποίο κτώνται, κατά τον έλεγχο δε της αφορώσας το έτος αυτό δήλωσης μπορεί να εξακριβωθεί αν η

δαπάνη για την απόκτηση των κινητών αυτών καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του υπόχρεου. Τέτοια υποχρέωση υπάρχει, εφόσον ο ήδη ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) – στο άρθρο 32 παρ. 1 περ. α' του οποίου ορίζεται ότι ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, μεταξύ άλλων, για αγορά κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας, ως τέτοιων νοουμένων εκείνων των οποίων η αξία υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ – επιβάλλει στους φορολογούμενους να δηλώσουν τη δαπάνη για την απόκτηση κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 10.000 ευρώ, που πραγματοποίησαν εντός του οικείου έτους, με την αφορώσα το έτος αυτό δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία συνυποβάλλεται με τη Δ.Π.Κ., και, κατ' αυτόν τον τρόπο, περιέρχεται σε γνώση του αρμόδιου για τον έλεγχο της Δ.Π.Κ. οργάνου η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης δαπάνης. Παρόμοια ρύθμιση προβλεπόταν και από τον προηγούμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) στο άρθρο 17 παρ. 1 περ. α', όπως αυτό ίσχυε με τις εκάστοτε τροποποιήσεις του (ως μεγάλης αξίας θεωρουμένων κινητών αξίας αρχικώς 1.000.000 δραχμών και, στη συνέχεια, 3.000 και 5.000 ευρώ), και, επομένως, η δήλωση στη φορολογία εισοδήματος της κτήσης κινητών πραγμάτων, η αξία των οποίων υπερέβαινε κάποιο ποσό, που κατά την κρίση του νομοθέτη, ήταν, αναλόγως των εκάστοτε οικονομικών συνθηκών, υψηλό, ήταν υποχρεωτική, ενόψει δε του ότι η φορολογική δήλωση συνυποβαλλόταν με τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης, η κτήση τέτοιας αξίας κινητών πραγμάτων ήταν σε γνώση και του αρμόδιου για τον έλεγχο της τελευταίας αυτής δηλώσεως οργάνου. Υπέρ της άποψης ότι η υποχρέωση δήλωσης των κινητών περιουσιακών στοιχείων αποβλέπει στην καταγραφή των ήδη κατεχομένων από τους δηλούντες κινητών πραγμάτων και της αξίας τους (και όχι στην αποτροπή από την αποδοχή εκ μέρους των υποχρέων δωρεών κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας) συνηγορεί και το γεγονός ότι υποχρέωση δηλώσεως υπάρχει για τα κινητά, ως προς τα οποία υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για την κτήση και την αξία τους, και όχι για κινητά για τα οποία ο υπόχρεος δεν διαθέτει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Ε) Η παράλειψη του νομοθέτη να προβλέψει εύλογη προθεσμία για τη διενέργεια και ολοκλήρωση του ελέγχου, η οποία δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη της πενταετίας από τη λήξη του έτους υποβολής

των ανωτέρω δηλώσεων [πρβλ. και τη ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017 σκέψη 10, δημοσιευθείσα μετά την τελευταία διάσκεψη επί της υποθέσεως, επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα ΣΤΕ Ολομ. 2649/2017], καθώς και για τη διατήρηση των προσωπικών δεδομένων των υποχρέων, όπως επίσης και η ειδικότερη πρόβλεψη στο άρθρο 7 παρ. 3 περ. δ' εδ. ε' του ν. 3691/2008, όπως ισχύει, ότι υπόθεση που αρχειοθετήθηκε μπορεί οποτεδήποτε, χωρίς δηλαδή κανένα χρονικό περιορισμό, να ανασυρθεί και να συνεχισθεί ο έλεγχος ή να συσχετισθεί με οποιαδήποτε άλλη έρευνα της Αρχής, αντίκεινται στην 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, και στη δυνατότητα διατήρησης των προσωπικών δεδομένων μόνο για όσο χρονικό διάστημα είναι απαραίτητο για τις ανάγκες της επεξεργασίας. [πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017 σκέψεις 5, 6, 10 και αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου: α) της 9.1.2013, αριθμός προσφυγής 21722/11, Volkon κατά Ουκρανίας, σκέψεις 139 και 140, κατά την οποία (απόφαση) η παράλειψη του εθνικού νομοθέτη να προβλέψει προθεσμία παραγραφής σε υποθέσεις δικαστικών λειτουργιών απειλεί σοβαρά την ασφάλεια δικαίου και η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, β) της 3.3.2015, αριθμός προσφυγής 12655/09, Dimitrovi κατά Βουλγαρίας, σκέψεις 45 και 46] ΣΤ) Η μνεία στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 3213/2003 και 3 παρ. 4 εδ. β' της ακυρωθείσης με την ανωτέρω 2647/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου ΚΥΑ (1846 οικ./13-10-2016) ότι η ετήσια, πλην της πρώτης, Δ.Π.Κ. περιέχει τα υφιστάμενα κατά την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους περιουσιακά στοιχεία, έχει την έννοια, ενόψει και της διατάξεως του εδ. α' της περ. γ' της ίδιας ως άνω παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3213/2003, ότι στην ετήσια Δ.Π.Κ. περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία, στα οποία επήλθε κάποια μεταβολή κατά την χρήση, στην οποία αναφέρεται η Δ.Π.Κ. (κτήση, διάθεση, μεταβολή αξίας), και ότι επιτρεπώς – προφανώς εξαιρετικώς – κατά την υποβολή της πρώτης ετήσιας ηλεκτρονικής δήλωσης δηλώνεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του υπόχρεου, η επανάληψη, όμως, δήλωσης περιουσιακού στοιχείου δεν συνεπάγεται την εκκίνηση νέας προθεσμίας

ελέγχου. Εκρίθη δε ότι προς την ερμηνεία αυτή στοιχούσε και η ρύθμιση της ανωτέρω ΚΥΑ, η οποία, με σχετική υποσημείωση στους πίνακες 5, 9, 10, 11, 12 και 13 του Παραρτήματος Ι, προκειμένου περί μετοχών κ.λπ., ακινήτων κ.λπ., οχημάτων, πλωτών μέσων, εναερίων μέσων, συμμετοχών σε επιχειρήσεις κ.λπ., τα οποία απεκτήθησαν σε προηγούμενη χρήση, δεν απαιτούσε συμπλήρωση των πεδίων: αξία κτήσης/ συνολικό καταβληθέν τίμημα/ αρχικό κεφάλαιο εισφοράς, πηγές προέλευσης χρημάτων, ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης χρημάτων. Η συγκεκριμένη ρύθμιση της τότε προσβαλλομένης ΚΥΑ, η οποία εκρίθη κατά τούτο ως σύμφωνη με τις διατάξεις του ν. 3213/2003, είχε ως συνέπεια ότι ναι μεν κατά την υποβολή της πρώτης ετήσιας ηλεκτρονικής δήλωσης δηλώνονται τα περιουσιακά στοιχεία του υπόχρεου, του/της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων, δηλαδή και εκείνα ως προς τα οποία δεν υπάρχει καμία μεταβολή κατά το έτος στο οποίο αφορά η πρώτη ηλεκτρονική δήλωση, αλλά ότι δεν απαιτείται η συμπλήρωση, ως προς τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, των ανωτέρω πεδίων (αξία κτήσης/ συνολικό καταβληθέν τίμημα/ αρχικό κεφάλαιο εισφοράς, πηγές προέλευσης χρημάτων, ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης χρημάτων), εφόσον τα δεδομένα που δηλώνονται στα πεδία αυτά έχουν, προκειμένου περί περιουσιακών στοιχείων κτηθέντων σε προηγούμενα έτη, ήδη δηλωθεί με τις δηλώσεις των προηγούμενων ετών. Για τον λόγο δε αυτόν με την 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου απερρίφθη ο λόγος ακυρώσεως ότι η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 εδ. β΄ της προσβαλλομένης στην υπόθεση εκείνη υπουργικής αποφάσεως (κατά την οποία «Η ετήσια Δ.Π.Κ. περιέχει τα υφιστάμενα περιουσιακά στοιχεία κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους, στο οποίο αφορά η δήλωση, ... καθώς και την αξία κτήσης τους, εφόσον είναι διαθέσιμη») κείται εκτός των ορίων της εξουσιοδοτήσεως του άρθρου 2 παρ. 2 του ν. 3213/2003. Αντιθέτως, με την απόφαση αυτή της Ολομέλειας εκρίθη ότι η ρύθμιση της διατάξεως του άρθρου 2 παρ. 3 της ίδιας ως άνω Κ.Υ.Α., με την οποία ορίσθηκε ότι σε κάθε ετήσια Δ.Π.Κ. πρέπει να περιλαμβάνεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του υπόχρεου, ανεξαρτήτως αν επήλθε ή όχι κατά το προηγούμενο έτος μεταβολή σε αυτά, ευρίσκετο εκτός των ορίων της προαναφερθείσης εξουσιοδοτικής διατάξεως της παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 3213/2003.

11. Επειδή, κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 50 παρ. 5 του π.δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας», το δεδικασμένο από ακυρωτική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο λαμβάνεται αντί αληθείας (*pro veritate*) και αποκλείει τη δυνατότητα επαναλήψεως από τα ίδια πρόσωπα του διεξαχθέντος δικαστικού αγώνος, αφορά όχι μόνο τη νομική ύπαρξη της διοικητικής πράξεως της οποίας είχε ζητηθεί η ακύρωση και η οποία με την ακυρωτική απόφαση καταργείται από τότε που εκδόθηκε, λογιζόμενη ως μηδέποτε εκδοθείσα και ουδέν παράγουσα έννομο αποτέλεσμα (*quod nullum est nullum producit effectum*), αλλά καλύπτει και τα κριθέντα από το Δικαστήριο διοικητικής φύσεως ζητήματα. Ως κριθέν δε θεωρείται το ζήτημα το οποίο ευρίσκεται σε συνάρτηση προς το γενόμενο δεκτό από την ακυρωτική απόφαση συμπέρασμα και αποτελεί αναγκαίο τούτου έρεισμα.

12. Επειδή, η προαναφερθείσα 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου δημοσιεύθηκε στις 18-10-2017, την δε επόμενη ημέρα (19-10-2017) δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως η ήδη προσβαλλόμενη κοινή υπουργική απόφαση. Στο άρθρο 3 παρ. 1 της κανονιστικής αυτής απόφασης ορίζεται ότι η Δ.Π.Κ. έχει ως περιεχόμενο το συνημμένο υπόδειγμα στο Παράρτημα Ι, συνοδευόμενο από παραμετρικές τιμές, γενικές οδηγίες και επεξηγήσεις συμπλήρωσης των πεδίων της ηλεκτρονικής εφαρμογής, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής. Οι εν λόγω παραμετρικές τιμές, τις οποίες οι χρήστες της εφαρμογής/υπόχρεοι υποβολής Δ.Π.Κ. υποχρεούνται να επιλέξουν για τη συμπλήρωση καθενός από τους περιλαμβανόμενους στο Παράρτημα Ι πίνακες, καθώς και οι οδηγίες συμπλήρωσης πεδίων των δηλώσεων αυτών, έχουν συνδημοσιευθεί, μαζί με τους πίνακες, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Με τα δεδομένα αυτά, η προσβαλλόμενη ΚΥΑ έχει αποκτήσει νόμιμη υπόσταση, σε συμμόρφωση, άλλωστε, προς τα γενόμενα δεκτά με την προαναφερθείσα απόφαση του Δικαστηρίου.

13. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση εισάγεται εκ νέου σύστημα υποβολής Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. ερειδόμενο, όμως, στις ρυθμίσεις των νόμων 3213/2003 και 3691/2008, όπως ισχύουν, οι οποίες εκρίθησαν ως αντισυνταγματικές με την προαναφερθείσα 2649/2017

απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στη σκέψη 10 της παρούσης αποφάσεως. Εξ άλλου, η νεότερη αυτή ΚΥΑ (1069/19-10-2017), στο προοίμιο της οποίας, άλλωστε, δεν μνημονεύεται η ανωτέρω απόφαση του Δικαστηρίου, είναι ομοίου, κατ' αρχήν, περιεχομένου προς την ακυρωθείσα με την εν λόγω απόφαση 1846 οικ/13-10-2016 κοινή απόφαση των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Οικονομικών. Συνεπώς, με την έκδοση της προσβαλλόμενης ΚΥΑ εκδηλούται, κατά τρόπο αναμφισβήτητο, η εμμονή της Διοικήσεως προς διατήρηση των ρυθμίσεων της ακυρωθείσης 1846 οικ.13/10/2016 ΚΥΑ. Με τα δεδομένα αυτά, η ήδη προσβαλλόμενη απόφαση έχει τις ίδιες νομικές πλημμέλειες, τις οποίες είχε διαγνώσει η 2649/2017 ακυρωτική απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία, υπό την αυτή νομική και πραγματική βάση και μεταξύ των αυτών διαδίκων, εκρίθη ως μη νόμιμη η ανωτέρω 1846 οικ./13-10-2016 ΚΥΑ. Κατ' ακολουθία τούτων, η προσβαλλόμενη πράξη, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη αίτηση, παρεβίασε το δεδικασμένο, το οποίο παρήχθη από τις αναφερθείσες στη σκέψη 10 κρίσεις της ακυρωτικής αποφάσεως του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες δεν διατυπώθηκαν ως εκ περισσού, ούτε ανεφέρθησαν αφηγηματικώς στην ανωτέρω απόφαση, αλλ' απετέλεσαν το αναγκαίο έρεισμα του διατακτικού της, με το οποίο η ανωτέρω 1846 οικ./13-10-2016 ΚΥΑ ακυρώθηκε όχι μόνον ως ανυπόστατη, αλλά και ως μη νόμιμη, προσδιορίζοντας, επομένως, και τις μετά την ακύρωση της εν λόγω ΚΥΑ και σε συμμόρφωση προς την ως άνω ακυρωτική απόφαση ενέργειες του νομοθέτη και της Διοικήσεως.

14. Επειδή, περαιτέρω, το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να προχωρήσει στην εξέταση των λοιπών λόγων ακυρώσεως λόγω της σπουδαιότητας των τιθεμένων με αυτούς ζητημάτων.

15. Επειδή, προβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη ΚΥΑ είναι ακυρωτέα στο μέτρο που η δι' αυτής προβλεπόμενη δομή και λειτουργία του ηλεκτρονικού συστήματος υποβολής Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. καθιστά αδύνατη ή υπέρμετρα δυσχερή την υποβολή ακριβούς δηλώσεως εκ μέρους των υπόχρεων προς τούτο προσώπων. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι η εφαρμογή του ηλεκτρονικού

συστήματος υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων δεν πληροί τις απαιτούμενες προδιαγραφές σαφήνειας, ακρίβειας και αναλογικότητας, στο μέτρο που δεν επιτρέπει την εκ μέρους του υπόχρεου υποβολή διευκρινίσεων ή παρατηρήσεων, ζήτημα που ανακύπτει, κυρίως, στην περίπτωση που ο υπόχρεος έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Τούτο δε διότι, στην περίπτωση αυτή, η ηλεκτρονική εφαρμογή της υποβολής της Δ.Π.Κ. και της Δ.Ο.Σ. τον υποχρεώνει είτε να δηλώσει ανακριβώς ότι δεν έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, είτε να δηλώσει την περιουσιακή κατάσταση και τα οικονομικά συμφέροντα του προσώπου με το οποίο έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, παρά το γεγονός ότι ο ν. 3213/2003 προβλέπει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης μόνο του συζύγου του υπόχρεου και όχι του προσώπου με το οποίο αυτός έχει τυχόν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης.

16. Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3213/2003 ορίζεται ότι στη Δ.Π.Κ. του/της υπόχρεου περιλαμβάνεται και η περιουσιακή κατάσταση του/της συζύγου (καθώς και των ανήλικων τέκνων τους), ενώ στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 περ. γ' εδ. β' του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι η Δ.Π.Κ. υποβάλλεται από τον/την υπόχρεο και υπογράφεται από τον/την ίδιο/ίδια, για τα δικά του/της στοιχεία, από τον/την σύζυγο, για τα δικά του/της στοιχεία, και από αμφότερους τους συζύγους, για τα περιουσιακά στοιχεία των ανήλικων τέκνων τους, ενώ στη διάταξη του άρθρου 229 παρ. 1 και 2 του ν. 4281/2014 ορίζεται ότι η Δ.Ο.Σ. υποβάλλεται από τον/την υπόχρεο και υπογράφεται από τον/την ίδιο/ίδια, για τα δικά του/της στοιχεία, και από τον/την σύζυγο, για τα δικά του/της στοιχεία.

17. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στη Δ.Π.Κ. και στη Δ.Ο.Σ. δηλώνεται η περιουσιακή κατάσταση και τα οικονομικά συμφέροντα, αντιστοίχως, τόσο του/της υπόχρεου, όσο και της οικογένειάς του, στην οποία περιλαμβάνονται ο/η σύζυγος και τα ανήλικα τέκνα τους. Ειδικότερα, στη μεν Δ.Π.Κ. δηλώνεται η περιουσιακή κατάσταση του/της υπόχρεου, του/της συζύγου και των ανήλικων τέκνων τους, στη δε Δ.Ο.Σ. δηλώνονται τα οικονομικά συμφέροντα του/της υπόχρεου και του/της συζύγου. Οι προαναφερθείσες διατάξεις, κατά τη ρητή και αδιάστικτη διατύπωσή τους, αναφέρονται στον/στην σύζυγο, ήτοι σε πρόσωπο που έχει συνάψει με τον υπόχρεο γάμο, κατά το Αστικό Δίκαιο. Κατ' ακολουθία

τούτων, στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων, οι οποίες, ως θεσπίζουσες υποχρεώσεις, η μη τήρηση των οποίων συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, είναι στενώς ερμηνευτές, δεν εμπίπτει το πρόσωπο με το οποίο ο/η υπόχρεος προς υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, είτε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3719/2008 (Α' 241), με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα σύναψης συμφώνου συμβίωσης μεταξύ ενήλικων ετερόφυλων προσώπων, είτε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4356/2015 (Α' 181), με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα αυτή στα ενήλικα πρόσωπα ανεξάρτητα από το φύλο τους. [Άλλωστε, και στη φορολογία εισοδήματος ο νομοθέτης έχει ρυθμίσει ρητώς το ζήτημα της υποβολής δηλώσεως εκ μέρους προσώπων που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και δεν θεώρησε ότι στα πρόσωπα αυτά ισχύει αυτομάτως ό,τι ισχύει προκειμένου περί συζύγων, βλ. άρθρο 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ν. 4172/2013 - Α' 167, όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 4374/2016- Α' 50.] Συνεπώς, ο/η υπόχρεος προς υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. δεν υποχρεούται να δηλώσει την περιουσιακή κατάσταση και τα οικονομικά συμφέροντα του προσώπου με το οποίο έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, εφόσον τούτο δεν ορίζεται ρητώς. Διάφορο είναι το ζήτημα ότι, ενόψει του σκοπού που επιδιώκεται με την υποβολή των Δ.Π.Κ. και των Δ.Ο.Σ., και λαμβανομένου υπόψη ότι και στην περίπτωση της συμβίωσης βάσει συμφώνου, υφίσταται, όπως και στον γάμο, κοινότητα ζωής του υπόχρεου με τον/την σύντροφό του και τα ανήλικα τέκνα τους (βλ. σχετ. ΣτΕ 2649/2017 σκ. 20), δεν συντρέχει κανένας λόγος που να δικαιολογεί την εξαίρεση των προσώπων που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης από την υποχρέωση να περιλάβουν στις δηλώσεις τους και τα σχετικά με την περιουσιακή κατάσταση των προσώπων με τα οποία έχουν συνάψει το σύμφωνο αυτό στοιχεία, η δε νομοθετική ρύθμιση προς την κατεύθυνση αυτή είναι όχι μόνο δυνατή αλλά και επιβεβλημένη. Κατά τη γνώμη, όμως, του Αντιπροέδρου Α. Ράντου και των Συμβούλων Ε. Νίκα και Μ. Παπαδοπούλου, ανεξάρτητα από τις θεμελιώδεις διαφορές στις λοιπές έννομες σχέσεις μεταξύ του γάμου και του συμφώνου συμβίωσης, ειδικά στην περίπτωση της υποχρεώσεως

υποβολής Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ., και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, υποχρεούνται, κατά την έννοια των κρίσιμων εν προκειμένω ειδικών διατάξεων, όπως άλλωστε αυτή προκύπτει και από το περιεχόμενο του παραρτήματος Ι της προσβαλλομένης ΚΥΑ, σε υποβολή των εν λόγω δηλώσεων και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Τούτο, διότι η ανάγκη ελέγχου των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων συντρέχει με τον ίδιο ακριβώς τρόπο και στην περίπτωση αυτή, ενώ αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή θα έθετε αδικαιολόγητα και κατά παράβαση των ορισμών του άρθρου 21 παρ. 1 του Συντάγματος σε χειρότερη μοίρα τους έχοντες συνάψει γάμο από τους έχοντες συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, χωρίς να συντρέχει κανένας απολύτως δικαιολογητικός λόγος.

18. Επειδή, το άρθρο 2 της προσβαλλομένης Κ.Υ.Α. ορίζει στην παρ. 1 ότι στη Δ.Π.Κ. του υπόχρεου περιλαμβάνεται και η περιουσιακή κατάσταση του/της συζύγου, στην παρ. 4 ότι ο/η υπόχρεος υποβάλλει με τον/την σύζυγο κοινή Δ.Π.Κ. και στην παρ. 5 ότι σε περίπτωση άρνησης ή αδυναμίας του/της συζύγου του υπόχρεου να συνυποβάλλει κοινή δήλωση, η δήλωση υποβάλλεται μόνον από τον/την υπόχρεο, ο/η οποίος/α αναφέρει στις παρατηρήσεις του συστήματος το γεγονός της άρνησης ή της αδυναμίας, ως άρνηση δε θεωρείται και η βεβαιωμένη διάσταση των συζύγων, που έχει δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του/της υπόχρεου. Περαιτέρω, σε ό,τι αφορά τη Δ.Ο.Σ., το δημοσιευθέν Παράρτημα ΙΙ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της προσβαλλομένης αποφάσεως, αναφέρεται σε υποβολή δήλωσης των υπόχρεων και των συζύγων τους. Προκειμένου, όμως, να προσδιορισθεί η οικογενειακή κατάσταση του/της υπόχρεου σε Δ.Π.Κ., στις οδηγίες συμπλήρωσης των πεδίων του πίνακα 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως με τον τίτλο «Στοιχεία συζύγου», ο οποίος, επίσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, γίνεται παραπομπή στον πίνακα 5 των παραμετρικών τιμών, που περιλαμβάνονται στο ηλεκτρονικό σύστημα «πόθεν έσχες», στο οποίο, υπό τον τίτλο «Οικογενειακή Κατάσταση», αναφέρεται, μεταξύ άλλων παραμετρικών τιμών (άγαμος/η, έγγαμος/η, διαζευγμένος/η, χηρεία, βεβαιωμένη διάσταση), και ο «συμβιών βάσει συμφώνου συμβίωσης». Με τη συμπλήρωση, ωστόσο της τελευταίας αυτής παραμετρικής τιμής

με την ανωτέρω ένδειξη και τη δήλωση, κατ' επέκταση, της συνάψεως συμφώνου συμβίωσης, ο/η υπόχρεος σε υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. υποχρεούται να περιλάβει, στις αντίστοιχες δηλώσεις, τα περιουσιακά στοιχεία και τα οικονομικά συμφέροντα του προσώπου, με το οποίο έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Η υποχρέωση αυτή δεν αίρεται εκ μόνης της δυνατότητας δηλώσεως, στον ίδιο ως άνω πίνακα 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, υπό τον αύξοντα αριθμό 13, περί του αν υφίσταται υποχρέωση δηλώσεως περιουσιακών στοιχείων για τον/την σύζυγο ή το πρόσωπο, με το οποίο συμβιώνει ο/η υπόχρεος, διότι, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Διοίκηση με την έκθεση των απόψεών της, στον αριθμό αυτό δηλώνεται αν ο/η σύζυγος ή, ενόψει του πίνακα 5 των παραμετρικών τιμών, ο/η έχων/έχουσα συνάψει με τον/την κυρίως υπόχρεο σύμφωνο συμβίωσης είναι αυτοτελώς υπόχρεος σε δήλωση περιουσιακής κατάστασης και όχι αν ο/η κυρίως υπόχρεος έχει, εν σχέσει με το πρόσωπο, με το οποίο έχει συνάψει γάμο ή σύμφωνο συμβίωσης, υποχρέωση να περιλάβει τα αφορώντα το πρόσωπο αυτό στοιχεία στις υποβαλλόμενες από τον ίδιο Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. Συνεπώς, δεν παρέχεται στον/στην υπόχρεο η δυνατότητα να δηλώσει ότι έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, χωρίς τούτο να συνεπάγεται αυτομάτως την υποχρέωσή του να περιλάβει στις Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. και τα αφορώντα το πρόσωπο με το οποίο έχει συνάψει το σύμφωνο στοιχεία για την περιουσία και τα οικονομικά του συμφέροντα. Η ρύθμιση, όμως, αυτή της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν ευρίσκει έρεισμα, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 παρ. 1 περ. γ' εδ. β' του ν. 3213/2003 και 229 παρ. 1 και 2 του ν. 4281/2014, όπως ισχύουν, και συνεπώς, για τον λόγο αυτόν, εμμέσως προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι μη νόμιμη κατά το προαναφερθέν μέρος της. Αντιθέτως, κατά τη γνώμη της μειοψηφίας ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί.

19. Επειδή, περαιτέρω, προβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη Κ.Υ.Α. είναι ακυρωτέα, διότι η εφαρμογή του ηλεκτρονικού συστήματος υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων δεν πληροί τις απαιτούμενες προδιαγραφές σαφήνειας, ακρίβειας και αναλογικότητας, στο μέτρο που εξαναγκάζει τους υπόχρεους να

δηλώνουν αναλυτικά όλες τις πηγές προέλευσης των χρηματικών ποσών που είναι κατατεθειμένα σε κάθε τραπεζικό τους λογαριασμό και επακριβώς τα αναλογούνται σε κάθε πηγή ποσά. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι η τήρηση της εν λόγω υποχρέωσης είναι αντικειμενικώς αδύνατη, δεδομένου ότι οι βεβαιώσεις που χορηγούν τα τραπεζικά ιδρύματα στους υπόχρεους προκειμένου να συντάξουν τις επίμαχες δηλώσεις αφορούν το υπόλοιπο των καταθέσεων τους την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους και δεν περιέχουν αναλυτική κατάσταση της κίνησης των πάσης φύσεως λογαριασμών του/της υπόχρεου, του/της συζύγου και των ανήλικων τέκνων τους γραμμή προς γραμμή.

20. Επειδή, όπως εκτέθηκε και στην έκτη σκέψη, στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 περ. α' υποπερ. iv του ν. 3213/2003 ορίζεται ότι ως περιουσιακά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στη Δ.Π.Κ. θεωρούνται, μεταξύ άλλων, και «οι κάθε είδους καταθέσεις σε τράπεζες, ταμειυτήρια και άλλα πιστωτικά ιδρύματα», ενώ στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: « Τα τραπεζικά και τα κάθε είδους πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται, μέσα σε τρεις (3) εργάσιμες ημέρες από την υποβολή σε αυτά σχετικού αιτήματος του υπόχρεου, να χορηγούν χωρίς επιβάρυνση βεβαιώσεις περί του υπολοίπου των καταθέσεων αυτού την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους. ...».

21. Επειδή, μεταξύ των πεδίων συμπληρώσεως του πίνακα 7 της προσβαλλομένης αποφάσεως με τον τίτλο «Καταθέσεις σε τράπεζες, ταμειυτήρια και άλλα ημεδαπά ή αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα», ο οποίος αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, αναφέρονται και τα πεδία «ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ/ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ» [«Το υπόλοιπο στις 31 Δεκεμβρίου του έτους για το οποίο υποβάλλεται η ΔΠΚ (εφόσον πρόκειται για ΕΤΗΣΙΑ ΤΑΚΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ), ή στην ημερομηνία υποβολής σε διαφορετική περίπτωση (π.χ. αρχική δήλωση)»], «ΠΗΓΕΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΩΝ» («ΟΛΕΣ οι πηγές από τις οποίες προήλθαν τα χρήματα του λογαριασμού»), «ΠΟΣΟ» («το ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης»). Η τελευταία αυτή ρύθμιση της προσβαλλομένης αποφάσεως επιβάλλει στον/στην υπόχρεο την υποχρέωση να δηλώσει στη Δ.Π.Κ. αναλυτικώς όλες τις πηγές προέλευσης του ποσού που αναγράφεται σε κάθε τραπεζική κατάθεση

την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους, και να αναφέρει το ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης. Συνεπώς, στην περίπτωση που τα κατατεθειμένα στον τραπεζικό λογαριασμό του/της υπόχρεου χρηματικά ποσά προέρχονται από διάφορες πηγές, πρέπει να αθροισθούν τα προερχόμενα από κάθε πηγή ποσά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και, ακολούθως, να παρατεθούν οι πηγές από τις οποίες προέρχεται το απομένον την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δηλώσεως έτους υπόλοιπο του λογαριασμού και το ακριβές ποσό που αντιστοιχεί σε εκάστη εξ αυτών, αφού αφαιρεθούν τα ποσά των αναλήψεων, χωρίς να προσδιορίζεται από ποια πηγή ο/η υπόχρεος μπορεί να αφαιρέσει τα ποσά που ανέλαβε. Με το περιεχόμενο, όμως, αυτό, η ρύθμιση της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν ευρίσκει έρεισμα στις διατάξεις των προαναφερθεισών διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 5 και 2 παρ. 1 περ. α' υποπερ. iv του ν. 3213/2003, οι οποίες προβλέπουν την υποχρέωση δηλώσεως μόνο του υπολοίπου του τραπεζικού λογαριασμού του/της υπόχρεου την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους, που προκύπτει από την χορηγούμενη σε αυτόν/ήν βεβαίωση του τραπεζικού ιδρύματος, στην οποία δεν αναφέρονται ούτε οι πηγές προελεύσεως του εν λόγω υπολοίπου, ούτε τα ποσά που αντιστοιχούν σε εκάστη εξ αυτών, στοιχεία τα οποία, όμως, απαιτούνται από τη προσβαλλόμενη απόφαση για τη συμπλήρωση των πεδίων του ανωτέρω πίνακα 7. Εάν δε τυχόν ήθελε θεωρηθεί ότι η εξουσιοδοτική διάταξη είχε τέτοια έννοια, δηλαδή ότι επέβαλε την καταγραφή των στοιχείων αυτών στη δήλωση, θα ήταν αντίθετη στην κατοχυρωμένη από το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας, διότι θα επέβαλε ένα δυσανάλογο βάρος στους υπόχρεους να προβούν στους ανωτέρω υπολογισμούς με κίνδυνο να υποπέσουν σε σφάλματα, τα οποία θα τους άφηναν, ενδεχομένως, εκτεθειμένους σε κίνδυνο διατυπώσεως κατηγοριών εις βάρος τους· και τούτο για στοιχεία (κινήσεις λογαριασμών) στα οποία το ελέγχον τη δήλωση όργανο έχει ευχερώς πρόσβαση, χωρίς να απαιτείται καμία συνεργασία εκ μέρους των υποχρέων, εφόσον έναντι του ελεγκτικού οργάνου δεν ισχύει το τραπεζικό απόρρητο (βλ. άρθρο 7B παρ. 4 του ν. 3691/2008). Εξ άλλου, η εκπλήρωση μιας υποχρεώσεως, ως η ανωτέρω,

είναι ακόμη περισσότερο δυσχερής για τον/την υπόχρεο στην περίπτωση που ο τραπεζικός λογαριασμός είναι – πράγμα που δεν απαγορεύεται (ν. 5638/1932, Α΄ 307) – κοινός του/της υπόχρεου με τρίτο πρόσωπο ή του/της συζύγου με τρίτο πρόσωπο, τις ενέργειες του οποίου ο/η υπόχρεος αδυνατεί εκ των πραγμάτων να ελέγξει, με συνέπεια να παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, η οποία επιβάλλει στο νομοθέτη και στην, κατ' εξουσιοδότηση αυτού, κανονιστικώς δρώσα διοίκηση, εν όψει και της σοβαρότητας των απειλούμενων κυρώσεων, να οργανώσουν το νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο της εκ μέρους των υπόχρεων υποβολής Δ.Π.Κ. κατά τρόπο που να μην επιβάλλονται σε αυτούς υποχρεώσεις η εκπλήρωση των οποίων είναι είτε αδύνατη είτε εξαιρετικώς δυσχερής. Άλλωστε, η μη παράθεση των ανωτέρω στοιχείων εκ μέρους των υποχρέων στη δήλωσή τους δεν δυσχεραίνει τον έλεγχο, εφόσον το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο, γνωρίζοντας τον αριθμό και το υπόλοιπο των λογαριασμών των υποχρέων, των συζύγων και των ανηλίκων τέκνων τους, έχει, εν πάση περιπτώσει, την εξουσία να αναζητήσει τα ειδικότερα στοιχεία για τις επί μέρους κινήσεις των λογαριασμών απ' ευθείας από τα κάθε είδους πιστωτικά ιδρύματα, δοθέντος ότι, κατά τα προεκτεθέντα, έναντι του οργάνου αυτού δεν ισχύει το τραπεζικό απόρρητο. Συνεπώς, για τον ανωτέρω λόγο, βασίμως προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση, η προσβαλλόμενη απόφαση δεν είναι νόμιμη και κατά το μέρος που προβλέπει την αναφορά στη Δ.Π.Κ. όλων των πηγών από τις οποίες προήλθαν τα απομένοντα στους λογαριασμούς στις 31 Δεκεμβρίου του έτους στο οποίο αφορά η δήλωση χρήματα, καθώς και του ακριβούς ποσού που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή. Κατά τη γνώμη, όμως, του Αντιπροέδρου Α. Ράντου, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι ακυρωτέα κατά το μέρος αυτό, διότι δεν συντρέχει, κατά την ορθή έννοια της προσβαλλόμενης ΚΥΑ, περίπτωση δυσανάλογης δυσχέρειας συμπλήρωσης, κατά τούτο, του πίνακα που συνοδεύει την πράξη. Τούτο, διότι, κατά την έννοια της πράξεως, που στοιχεί, άλλωστε, με το περιεχόμενο των αντίστοιχων δηλώσεων τις οποίες παγίως υπέβαλλαν οι υπόχρεοι κατά τα προηγούμενα έτη, η υποχρέωση αυτή των υποχρέων εξαντλείται και εν προκειμένω στην ενδεικτική και κατά προσέγγιση αναγραφή της ειδικότερης,

κατά πηγή, προέλευσης του κατά τη λήξη του έτους υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή καλύπτει τον σκοπό του νόμου. Αντίθετη δε εκδοχή, άγουσα σε υποχρέωση πρακτικώς ανέφικτου επιμερισμού του υπολοίπου κάθε λογαριασμού μεταξύ διαφόρων πηγών, μετά, μάλιστα, την αφαίρεση των αναλήψεων που διενεργήθηκαν από το λογαριασμό κατά τη διάρκεια του έτους, εμφανίζει αδικαιολόγητα τον νομοθέτη να απαιτεί το αδύνατον, ενώ το ζήτημα μπορεί ευχερώς να καλυφθεί με την ανωτέρω, συνάδουσα με το πνεύμα του κανονιστικού νομοθέτη, ερμηνεία. Σε κάθε περίπτωση, η τυχόν δυνατότητα του ελεγκτικού οργάνου για απ' ευθείας από τα πιστωτικά ιδρύματα αναζήτηση των στοιχείων κίνησης των λογαριασμών, δεν οδηγεί σε κρίση περί πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης από την άποψη αυτή, δεδομένου ότι παρόμοια κρίση θα οδηγούσε, όπερ άτοπο, σε κρίση ως περιττού όλου του συστήματος υποβολής Δ.Π.Κ., αλλά και του συστήματος υποβολής φορολογικών δηλώσεων.

22. Επειδή, όπως προκύπτει από τα εκτεθέντα στη σκέψη 10, με την προαναφερθείσα 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου εκρίθη ότι στην ετήσια Δ.Π.Κ. περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία, στα οποία επήλθε κάποια μεταβολή κατά τη χρήση, στην οποία αναφέρεται η Δ.Π.Κ. και ότι, ενόψει του ότι η ακυρωθείσα με την ανωτέρω απόφαση ΚΥΑ, με σχετική υποσημείωση στους πίνακες 5, 9, 10, 11, 12 και 13 του Παραρτήματος Ι, προκειμένου περί μετοχών κ.λπ., ακινήτων κ.λπ., οχημάτων, πλωτών μέσων, εναερίων μέσων, συμμετοχών σε επιχειρήσεις κ.λπ., τα οποία απεκτήθησαν σε προηγούμενη χρήση, δεν απαιτούσε συμπλήρωση των πεδίων: αξία κτήσης/ συνολικό καταβληθέν τίμημα/ αρχικό κεφάλαιο εισφοράς, πηγές προέλευσης χρημάτων, ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης χρημάτων, επιτρεπώς προεβλέπετο – προφανώς εξαιρετικώς – ότι κατά την υποβολή της πρώτης ετήσιας ηλεκτρονικής δήλωσης δηλώνεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του/της υπόχρεου, του/της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων, δηλαδή και εκείνων ως προς τα οποία δεν υπάρχει καμία μεταβολή κατά το έτος στο οποίο αφορά η πρώτη ηλεκτρονική δήλωση, αλλά ότι δεν απαιτείται η συμπλήρωση, ως προς τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, των ανωτέρω πεδίων (αξία κτήσης/ συνολικό καταβληθέν τίμημα/ αρχικό

κεφάλαιο εισφοράς, πηγές προέλευσης χρημάτων, ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης χρημάτων). Στην ήδη προσβαλλόμενη απόφαση δεν υπάρχει πλέον υποσημείωση όπως η αναφερόμενη ανωτέρω, η παράλειψη δε αυτή δεν είναι νόμιμη, κατά τον εμμέσως προβαλλόμενο σχετικό λόγο. Και τούτο διότι, σύμφωνα και με τα κριθέντα με την προαναφερθείσα απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3213/2003, ερμηνευομένων ενόψει της κατοχυρωμένης από το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχής της αναλογικότητας – η οποία επιτάσσει να μην καθίσταται ιδιαιτέρως δυσχερής η υποβολή ακριβούς δηλώσεως εκ μέρους του/της υποχρέου και να μην επιβάλλεται η δήλωση εκ νέου στοιχείων τα οποία ο/η υπόχρεος έχει ήδη δηλώσει στο παρελθόν στο κατά τον χρόνο εκείνο αρμόδιο όργανο, ούτε η υποβολή εκ νέου των σχετικών δικαιολογητικών – στη μεν ετήσια Δ.Π.Κ. περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία, στα οποία επήλθε κάποια μεταβολή κατά την χρήση, στην οποία αναφέρεται η Δ.Π.Κ., στη δε πρώτη ηλεκτρονικώς υποβαλλόμενη Δ.Π.Κ. δηλώνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή και εκείνα ως προς τα οποία δεν υπάρχει μεταβολή κατά το έτος στο οποίο αφορά η εν λόγω δήλωση, αλλά δεν απαιτείται η συμπλήρωση, ως προς τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, της αξίας κτήσης αυτών, της πηγής προέλευσης των σχετικών χρημάτων και του ακριβούς ποσού που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή προέλευσης.

23. Επειδή, η ακύρωση της προσβαλλόμενης κανονιστικής αποφάσεως, αφενός μεν λόγω παραβίασης του δεδικασμένου που προέκυψε από την 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, με την οποία εκρίθησαν ως αντισυνταγματικές οι μνημονευθείσες στη σκέψη 10 διατάξεις των ν. 3213/2003 και 3691/2008, αφετέρου δε λόγω των διαπιστωθεισών πλημμελειών στην ήδη προσβαλλόμενη απόφαση, κατά τα ήδη γενόμενα δεκτά στις προηγούμενες σκέψεις, έχει ως συνέπεια να πάσχει, ως προς καίριες και ουσιώδεις ρυθμίσεις του, το σύστημα υποβολής και ελέγχου των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ., το οποίο θέσπισε ο νομοθέτης με τους ν. 3213/2003 και 3691/2008 και εξειδίκευσε η κανονιστικώς δρώσα διοίκηση με την έκδοση της ανωτέρω αποφάσεως. Οι περισσότερες δε από τις κριθείσες ως μη νόμιμες

ρυθμίσεις του εισαχθέντος με τους ανωτέρω νόμους και την προσβαλλόμενη απόφαση συστήματος υποβολής και ελέγχου των Δ.Π.Κ. και των Δ.Ο.Σ. δεν αφορούν αποκλειστικά και μόνο τους δικαστικούς λειτουργούς, αλλά και όλους τους λοιπούς υπόχρεους, στη ρύθμιση της υποβολής των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. των οποίων αποβλέπει η προσβαλλόμενη απόφαση [δηλαδή αφορούν όλους τους υπόχρεους των περιπτώσεων στ' έως μη' του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3213/2003, όπως ισχύει· βλ. και άρθρο 1 της προσβαλλομένης αποφάσεως].

Ειδικότερα, αφορούν όλους τους υπόχρεους σε υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. οι ακόλουθες μη νόμιμες ρυθμίσεις ή παραλείψεις ρυθμίσεων: α) η υποχρέωση δηλώσεως των μετρητών χρημάτων άνω των 15.000 ευρώ, που δεν περιλαμβάνονται σε καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και των κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 30.000 ευρώ, β) η μη πρόβλεψη εύλογης προθεσμίας τόσο για τη διενέργεια και την ολοκλήρωση του ελέγχου, όσο και για τη διατήρηση των προσωπικών δεδομένων των υπόχρεων, γ) η υποχρέωση να περιλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των υπόχρεων, ανεξαρτήτως αν επήλθε ή όχι κατά το προηγούμενο έτος μεταβολή σε αυτά, δ) η μη πρόβλεψη, προκειμένου περί περιουσιακών στοιχείων κτηθέντων σε προηγούμενες χρήσεις, για τη μη αναγραφή στην πρώτη ηλεκτρονική δήλωση της αξίας κτήσεως/συνολικού καταβληθέντος τιμήματος/αρχικού κεφαλαίου εισφοράς, της πηγής προελεύσεως των χρημάτων και του ποσού που αντιστοιχεί σε κάθε πηγή, ε) η υποχρέωση δηλώσεως των περιουσιακών στοιχείων του προσώπου με το οποίο ο/η υπόχρεος έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, στ) προκειμένου περί τραπεζικών λογαριασμών, η υποχρέωση αθροίσεως των προερχομένων από κάθε πηγή ποσών καθ' όλο το έτος και ακολούθως παραθέσεως των πηγών από τις οποίες προέρχεται το απομένον στις 31 Δεκεμβρίου υπόλοιπο του λογαριασμού και του ακριβούς ποσού που αντιστοιχεί σε κάθε μια από αυτές, αφού αφαιρεθούν τα ποσά των αναλήψεων, χωρίς να προσδιορίζεται από ποια πηγή ο/η υπόχρεος μπορεί να αφαιρέσει τα ποσά που ανέλαβε. Λόγω όμως της σπουδαιότητας και της έκτασης των ως άνω κριθισών ως μη νομίμων ρυθμίσεων, δεν είναι δυνατόν, χωρίς αυτές, να

λειτουργήσει καθ' ολοκληρία το σύστημα υποβολής των δηλώσεων – όπως αυτό σχεδιάστηκε ως οργανική ενότητα από τον νομοθέτη και εξειδικεύθηκε από την κανονιστικώς δρώσα διοίκηση – δεδομένου μάλιστα ότι το ηλεκτρονικό σύστημα υποβολής των εν λόγω δηλώσεων δεν επιτρέπει, κατ' αρχήν, την πρόοδο στη συμπλήρωση, ολοκλήρωση και υποβολή αυτών, αν προηγουμένως δεν συμπληρωθούν υποχρεωτικώς όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στους οικείους πίνακες. Συνεπώς, ως εκ των προδήλων συνεπειών που έχουν οι πλημμέλειες αυτές στην όλη δομή και λειτουργία του συστήματος υποβολής, εκ μέρους όλων των υπόχρεων, των επίμαχων δηλώσεων, η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί έναντι πάντων στο σύνολό της. Κατά τη γνώμη, όμως, του Αντιπροέδρου Α. Ράντου και των Συμβούλων Ε. Νίκα και Γ. Τσιμέκα, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί μόνον κατά το μέρος που αφορά τους υποχρέους – μέλη των αιτουσών ενώσεων και όχι και ως προς τους λοιπούς υποχρέους. Τούτο, διότι, από τις επισημαινόμενες με την απόφαση πλημμέλειες της προσβαλλομένης, μόνον οι αφορώσες τη συγκρότηση της αρχής ελέγχου και την ειδικότερη δικαστική ιδιότητα του ελεγχομένου, που αφορούν αμφότερες τους δικαστικούς λειτουργούς, είναι γενικής μορφής, επαγόμενες πλήρη, ως προς αυτούς ακύρωση. Οι λοιπές επισημαινόμενες ως πλημμελείς ρυθμίσεις – ορισμένες μάλιστα από τις οποίες είναι εντελώς λεπτομερειακές και επουσιώδεις (υποχρέωση ή μη υποβολής δηλώσεως σε περίπτωση μη μεταβολής στοιχείων, καθώς και από τους έχοντες συνάψει σύμφωνο συμβίωσης, δυσχέρειες συμπλήρωσης συνοδευτικού πίνακα, κ.λπ.), άλλες δε δεν επιδρούν αμέσως στην προς το παρόν δυνατότητα κανονικής υποβολής Δ.Π.Κ. (περιορισμός ελέγχου δηλώσεως στην πενταετία) – δεν συγκροτούν, πάντως, αναγκαία οργανική ενότητα με τις λοιπές μη πληττόμενες ή κρινόμενες ως νόμιμες ρυθμίσεις της προσβαλλομένης ΚΥΑ, ώστε να συνεπάγονται την ολοκληρωτική ακύρωσή της, αλλά οι τελευταίες αυτές μη θιγόμενες ρυθμίσεις μπορούν να στηρίξουν αυτοτελώς την υποχρέωση των λοιπών, πλην των δικαστικών λειτουργών, υποχρέων, προς υποβολή δηλώσεως με το απομένον περιεχόμενο. Η λύση αυτή επιβάλλεται και από το πρόδηλο δημόσιο συμφέρον ταχείας υποβολής δηλώσεων από τους λοιπούς υποχρέους. Αντίθετη λύση οδηγεί σε ακύρωση της πράξεως και κατά τμήμα

της, που οι αιτούντες δεν προσβάλλουν ούτε και θα είχαν έννομο συμφέρον να προσβάλουν (*ultra petita partium*), παραγνωρίζει δε τον πάγιο τρόπο ελέγχου των κανονιστικών πράξεων από το Δικαστήριο, κατά τον οποίο, πλην της περιπτώσεως ανυποστάτου, για την οποία δεν πρόκειται, ακυρώνεται, κατ' αρχήν, μόνο το κρινόμενο ως νομικώς πλημμελές τμήμα ή τμήματα της πράξεως, χωρίς να θίγεται το λοιπό (*utile per inutile non vitiatur*), και, μάλιστα, επί διαφόρων κατηγοριών προσώπων καταλαμβανομένων από κανονιστική ρύθμιση, η ακύρωση απαγγέλλεται, κατ' αρχήν, μόνον ως προς τα πρόσωπα εκείνα, τα οποία αφορά η πλημμέλεια που διαγιγνώσκεται.

24. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται επίσης ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παραβιάζει τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, καθόσον, μετά την ακύρωση της προηγούμενης ομοίου περιεχομένου ΚΥΑ (1846/13-10-2016) με την 2649/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, η ήδη προσβαλλόμενη ΚΥΑ παρέλειψε να ορίσει νέα προθεσμία υποβολής των Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. για το έτος 2016 (δηλαδή για την περιουσιακή κατάσταση του έτους 2015), η προθεσμία υποβολής των οποίων είχε ήδη παρέλθει, περαιτέρω δε οι δικαστικοί λειτουργοί υπεχρεώθηκαν να υποβάλουν τις Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. για το έτος 2017 (δηλαδή για την περιουσιακή κατάσταση του έτους 2016) εντός προθεσμίας μόλις δύο (2) ημερών από τη δημοσίευση της προσβαλλόμενης απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (19-10-2017), δεδομένου ότι ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής των εν λόγω δηλώσεων είχε ορισθεί η 21-10-2017. Τέλος, προβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση, κατά το μέρος που σε αυτήν προβλέπεται η εις διπλούν δήλωση των τραπεζικών λογαριασμών των υπόχρεων, ήτοι η δήλωσή τους στους πίνακες 7 και 9 του Παραρτήματος Ι αυτής, είναι ακυρωτέα, λόγω της δημιουργούμενης ασάφειας και σύγχυσης. **Μετά, όμως, την ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως για λόγους ουσιαστικής νομιμότητας, η εξέταση των ανωτέρω, διαδικαστικού χαρακτήρα, λόγων ακυρώσεως παρέλκει ως αλυσιτελής. Διάφορο δε είναι το ζήτημα ότι, ενόψει της αρχής του κράτους δικαίου, διατάξεις που θα ρυθμίζουν, ενόψει των κριθέντων με την προηγούμενη 2649/2017 απόφαση, καθώς και με την παρούσα απόφαση, την υποβολή Δ.Π.Κ. και Δ.Ο.Σ. για τα ανωτέρω δύο έτη, πρέπει να προβλέψουν εύλογη προθεσμία για την υποβολή τους.**

25. Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η δίκη πρέπει να κηρυχθεί καταργημένη ως προς το σωματείο με την επωνυμία «Ένωση Μελών Νομικού Συμβουλίου του Κράτους», η δε κρινόμενη αίτηση, κατά το μέρος που ασκείται από τις λοιπές ενώσεις πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση στο σύνολό της.

Διά ταύτα

Κηρύσσει τη δίκη καταργημένη ως προς το σωματείο με την επωνυμία «Ένωση Μελών Νομικού Συμβουλίου του Κράτους».

Δέχεται την αίτηση κατά το μέρος που ασκείται από τις λοιπές αιτούσες ενώσεις.

Ακυρώνει την 1069/19-10-2017 κοινή απόφαση των Υπουργών Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και Οικονομικών με τον τίτλο «Τύπος και περιεχόμενο της Δήλωσης Περιουσιακής Κατάστασης (Δ.Π.Κ.) και της Δήλωσης Οικονομικών Συμφερόντων (Δ.Ο.Σ.) - Ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών (Β' 3702/19-10-2017).

2. ΣτΕ 7μ. 2934/2017 (όμοια ΣτΕ 7μ. 2935/2017)

Πρόεδρος: Ε. Σάρπ

Εισηγητής: Ι. Δημητρακόπουλος

Δικηγόροι: Δ. Γάκη (ΝΣΚ), Γ. Μυλωνογιάννης, Κ. Κωτσαλά (αναιρεσίβλητη)

Διατάξεις του ΚΦΕ (ν. 2238/1994 - άρ. 84 παρ. 1 και 4 σε συνδυασμό με άρ. 68 παρ. 2) περί επιμήκυνσης (σε δεκαετία) του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής (πενταετία), σε περίπτωση περιέλευσης στη Διοίκηση «συμπληρωματικών στοιχείων» ή σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος – Έννοια των «συμπληρωματικών στοιχείων» – Στοιχεία για το υπόλοιπο και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή

Διάταξη περί επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής, λόγω περιέλευσης στη Διοίκηση «συμπληρωματικών στοιχείων». Δεν είναι «συμπληρωματικά» τα στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται κατά το νόμο η καταβολή παραβόλου και η οποία έχει εισαχθεί στην επταμελή σύνθεση του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου, λόγω σπουδαιότητας, με την από 28.2.2017 πράξη της Προέδρου του, ζητείται η αναίρεση της 3820/2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκε, κατ' αποδοχή προσφυγής της ήδη αναιρεσίβλητης, η σιωπηρή 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 ήδη αναιρεσίβλητης, ως μοναδικής κληρονόμου του (αποβιώσαντος την 11.7.2009) πατρός της [Κ.Β.], (α) κατά των παρακάτω συναφών οκτώ οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2001 - 2008, του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Χολαργού, οι οποίες είχαν εκδοθεί σε βάρος του προαναφερόμενου αποβιώσαντος πατρός της: (1) της πράξης 199/15/48/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 73.564,53 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 88.277,44 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2001, (2) της πράξης 190/15/51/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 30.949,15 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 37.138,37 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2002, (3) της πράξης 191/15/45/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 82.273,03 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 98.727,64 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2003, (4) της πράξης 192/15/60/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 124.463,43 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 149.356,12 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2004, (5) της 193/15/62/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 11.706,23 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 14.047,48 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2005, (6) της πράξης 200/15/37/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 526.050,20 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 631.260,24 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2006, (7) της πράξης 194/15/27/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε

διαφορά κυρίου φόρου 21.506,70 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 25.808,04 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2007, και (8) της 195/15/23/11.5.2015, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κυρίου φόρου 62.471,44 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 74.965,73 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2008 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, οικονομικού έτους 2008, του ίδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος πατρός της, έκτακτη εισφορά 5.000 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης 6.000 ευρώ.

2. Επειδή, η παράγραφος 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 και, περαιτέρω, με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 – έναρξη ισχύος του άρθρου 15 από τη δημοσίευση του νόμου 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), ορίζει, στο εδάφιο α', ότι «Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης απόφασης προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. [...]» (η ως άνω διάταξη τέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν. 3900/2010 και επαναλήφθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του ν. 4446/2016). Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...]. Προκειμένου για διαφορές από ασφαλιστικές εισφορές, φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, ως ποσό της διαφοράς νοείται το ποσό εισφοράς, φόρου κ.λπ., χωρίς προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους, που αμφισβητείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.». Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναίρεσης, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων αμφοτέρων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του

π.δ. 18/1989 (βλ. ΣΤΕ 1873/2012 επταμ., 435/2017 κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της πρώτης των ανωτέρω παραγράφων, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου (βλ. ΣΤΕ 4163/2012 επταμ., 1365/2017 επταμ. κ.ά.). Εξάλλου, κατά την έννοια των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 4 του π.δ. 18/1989, (α) όταν με μία προσφυγή έχουν προσβληθεί περισσότερες πράξεις και το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει μία απόφαση επί αυτής, ως ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά, διότι η προσβολή με μία προσφυγή περισσότερων πράξεων, καθώς και η έκδοση από τα διοικητικά δικαστήρια μίας απόφασης, αποτελούν τυχαία γεγονότα που δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να κριθεί εάν παραδεκτώς ασκείται η αίτηση αναιρέσεως από απόψεως ποσού (βλ. ΣΤΕ 1897/2016 επταμ., 886/2016 επταμ., 2698/2015 επταμ., 1763/2014 εν συμβ. κ.ά.) και (β) εφόσον με καθεμία επίδικη πράξη της φορολογικής Διοίκησης έχει επιβληθεί κύριος φόρος καθώς και πρόσθετος φόρος, για τον υπολογισμό του ποσού της διαφοράς, δεν λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη ο πρόσθετος φόρος (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 2825/2016, 1838/2015, 551/2016 εν συμβ., 2262/2016 εν συμβ.). Τέλος, σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία ενδικοφανής προσφυγή κατά περισσότερων καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής απορρίπτεται σιωπηρά (λόγω άπρακτης παρόδου της προβλεπόμενης στο νόμο προσθεσμίας για έκδοση απόφασης επ' αυτής), η εν λόγω σιωπηρή/τεκμαιρόμενη απόρριψη αναλύεται σε τόσες απορριπτικές πράξεις

της φορολογικής Διοίκησης όσες και οι προσβληθείσες με την ενδικοφανή προσφυγή, για τις ανάγκες υπολογισμού του ποσού της αναιρετικής διαφοράς, σύμφωνα με την ως άνω παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989.

3. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη (αλλά και όσα αναφέρονται στο από 13.1.2017 σχετικό σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προς το Συμβούλιο της Επικρατείας), το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση είναι κατώτερο των 40.000 ευρώ, κατά το μέρος της που αφορά στην ακύρωση της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της αναιρεσίβλητης κατά των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού υπ' αριθμ. 190/15/51/11.5.2015 (οικον. έτους 2002), 193/15/62/11.5.2015 (οικον. έτους 2005), 194/15/27/11.5.2015 (οικον. έτους 2007) και 196/15/9/11.5.2015 (οικον. έτους 2008). Συνεπώς, κατά το ως άνω μέρος της, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη. Αντίθετα, η αίτηση αυτή ασκείται παραδεκτώς, από απόψεως ποσού, κατά τα λοιπά.

4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2001, 2003, 2004, 2006, 2008 – ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το ν. 4172/2013, που θέσπισε νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 8 του ν. 2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και

να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Η εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής δεν εμποδίζεται από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία [ν.δ. 1059/1971], απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου [με τις ανωτέρω διατάξεις της περίπτωσης β' κωδικοποιήθηκαν οι ρυθμίσεις του άρθρου 13 του ν. 1828/1989 (Α' 2) και της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του ν. 2214/1994 (Α' 75)]. Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο. Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 [...] απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών [ΥΠ.Ε.Δ.Α.] και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. ή του παραρτήματός της και του εποπτεύοντος επιθεωρητή. γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες. δ) [...]». Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την

ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β. Να ζητεί από [...] κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα [...] οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου [...]. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ. [...]». Εξάλλου, το άρθρο 67B του ΚΦΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν. 4038/2012 (Α' 14), τροποποιήθηκε με την παράγραφο Β.1 του άρθρου πέμπτου του ν. 4079/2012 (Α' 180) και εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς χρήσεις (σύμφωνα με την παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4110/2013, Α' 17), ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων μπορεί να διενεργείται και με τεχνικές έμμεσου ελέγχου, στις οποίες περιλαμβάνεται το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου. Περαιτέρω, ο νόμος 4174/2013 (Α' 170, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει, στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 (που ανήκει στο τέταρτο κεφάλαιο του νόμου), όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 42 παρ. 3 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.», στο άρθρο 15, ότι «1. [...] 2. [...] 3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από [...] τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα [...] για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων [...]. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή

ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες. 4. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους [...]. 5. Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο. [...]», στο άρθρο 27 παρ. 1, ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου, και, στο άρθρο 66, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και, στη συνέχεια, αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με τη διάταξη του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), 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. [...] 3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. [...]». Βάσει της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1033/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με τίτλο «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013» (Β' 276), η οποία, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1054/2015 (Β' 495) του ίδιου οργάνου, προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι τα

πιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να διαβιβάζουν περιοδικά στο Υπουργείο Οικονομικών ηλεκτρονικά αρχεία με στοιχεία που αφορούν σε τόκους καταθέσεων, γeros και διανεμηθέντα μερίσματα, σε δεδομένα καταθετικών λογαριασμών ή/και λογαριασμών πληρωμών φυσικών προσώπων, οι οποίοι εμφανίζουν είτε συνολική ετήσια κίνηση χρέωσης είτε συνολική ετήσια κίνηση πίστωσης, μεγαλύτερη των 100.000 ευρώ, σε χαρτοφυλάκια φυσικών προσώπων για κινητές αξίες, με ημερομηνία 31/12 τόσο εκάστου ημερολογιακού έτους αναφοράς όσο και του αμέσως προηγούμενου, χρηματικής αξίας μεγαλύτερης από 200.000 ευρώ, σε χρηματικά ποσά καταβληθέντα για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων και σε μεταφορές κεφαλαίων στο εξωτερικό. Παράλληλα, με το άρθρο 62 του ν. 4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των ανωτέρω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Συναφώς, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων, σύμφωνα με όσα αναφέρονται αναλυτικά στο από από 3.10.2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ προς το Δικαστήριο. Τέλος, σε περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιβάλλεται στον παραβάτη πρόσθετος φόρος (κύρωση), ανερχόμενος σε ορισμένο ποσοστό του διαφυγόντος φόρου (βλ. άρθρο 86 του ΚΦΕ και ήδη άρθρο 58 του ν. 4174/2013).

5. Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 68 του ΚΦΕ ορίζει ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου [των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος] ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου

ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊστάμενου 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) [...]» [η ρύθμιση της περίπτωσης α επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22-12-2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν. 3522/2006 και μετά]. Περαιτέρω, το άρθρο 84 του ΚΦΕ ορίζει ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων φόρων [...] το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...] παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης [...]». Με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ιγ του άρθρου 39, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκε ως εξής: «β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου». Η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερόμενο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια

(α) με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α΄ 265/5.12.2006), σύμφωνα με το οποίο «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. [...]», (β) με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α΄ 194/25.9.2008), που ορίζει 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. [...]», (γ) με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α΄ 143/7.8.2009), κατά το οποίο «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010», (δ) με το άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α΄ 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α΄ 113/13.7.2010), που ορίζει ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010», (ε) με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α΄ 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α΄ 212/17.12.2010), ως εξής: «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», (στ) με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α΄ 180/22.8.2011): «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», και (ζ) με το άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α΄ 249/20.12.2012), κατά το οποίο «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παράλληλα προς τις ανωτέρω και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α΄

170/26.7.2013 – έναρξη ισχύος του, από την 1.1.2014, σύμφωνα με το άρθρο 67 του νόμου αυτού, που αναριθμήθηκε στη συνέχεια σε άρθρο 73). Ειδικότερα, σύμφωνα με τον κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του εν λόγω Κώδικα, η έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ενώ η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου 36, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίζει, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, ότι «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» και με το άρθρο 72, παρ. 1 και 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), προβλέπεται 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. [...] 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. [...]». Σύμφωνα με την περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου Δ.2: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές».

6. Επειδή, με τις σκέψεις 5, 6 και 10 της απόφασης 1738/2017 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν τα ακόλουθα: «5. Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣΤΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά. βλ. και το ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α΄ 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣΤΕ2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣΤΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων (πρβλ. ΣΤΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, επίσης ΔΕΕ, 2.6.2016, C-81/15, Καπνοβιομηχανία Καρέλια Α.Ε. κατά Υπουργού Οικονομικών, σκέψη 45, 3.9.2015, C-384/14, Etablissement national des produits de l' agriculture et de la mer (FranceAgriMer) κατά Sodiaal International SA, σκέψη 30). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη

της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΔΕΕ, 17.9.2014, C-341/13, Cruz & Companhia Lda κατά Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP), σκέψεις 62 και 65). Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τηρήσεως των ως άνω οικονομικών υποχρεώσεών τους, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της, β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου – που αποτελεί, σε συνδυασμό και με τις συνεχείς μεταβολές της σχετικής με φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία, ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως, σε βλάβη του δημοσίου συμφέροντος – και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά την σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές

υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαμβάνοντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις, ιδιαιτέρως, μάλιστα, σε περίπτωση που επιβάλλονται ταυτοχρόνως οικονομικές επιβαρύνσεις για περισσότερα έτη, και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελθούσης επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απωλείας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξη τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους. Εξάλλου, η Διοίκηση, διαθέτουσα προδήλως περιορισμένο αριθμό καταλλήλως εκπαιδευμένου προσωπικού, ικανού να αξιολογήσει τα προκύπτοντα με βάση τις σύγχρονες μεθόδους ελέγχου στοιχεία, και επιβαρυμένη με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων, διεπομένων ενδεχομένως, ενόψει των αλληπαλλήλων τροποποιήσεων της σχετικής με φόρους, τέλη και εισφορές νομοθεσίας, από μη ισχύουσες πλέον κατά τον χρόνο του ελέγχου διατάξεις, όσο και νέων υποθέσεων, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων στις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε

θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους διοικουμένους της συνειδήσεως για την εκπλήρωση των σχετικών με φόρους, τέλη και εισφορές υποχρεώσεων τους, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων, καθώς και να αποφύγουν τη συσσώρευση οικονομικών επιβαρύνσεων πολλών ετών. 6. Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος

προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία

μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισέως τους. [...] 10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [άρθρο 11 του ν. 3513/2006, άρθρο 29 του ν. 3697/2008, άρθρο 10 του ν. 3790/2009 και άρθρο 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010] παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις [μεταξύ των οποίων και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012], η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο

φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρο 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010] αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.».

7. Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για το ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Εξάλλου, δεδομένου ότι πρόκειται για το ίδιο κατ' ουσίαν νομικό ζήτημα, το οποίο επιλύθηκε με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας, δεν συντρέχει περίπτωση υποχρεωτικής παραπομπής σε αυτήν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 5 του Συντάγματος, του ζητήματος της συμφωνίας ή μη προς το Σύνταγμα των διατάξεων 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 (πρβλ. λ.χ. ΣτΕ 112/2016 επταμ.).

8. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφασή του, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «9. [Α]πό 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. [...] 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 το άρθρο 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 των 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.»

9. Επειδή, με τον πρώτο λόγο αναίρεσης, το αναιρεσείον Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και, συνακόλουθα, εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 (όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010), 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, καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της συνταγματικής αρχής της ασφάλειας του δικαίου, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο (i) έκρινε ότι οι παρατάσεις που δόθηκαν με τις έξι τελευταίες από τις εν λόγω διατάξεις αφορούν στις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος, 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, αντίστοιχα, καθόσον αντίθετη ερμηνεία των παραπάνω νομοθετικών διατάξεων, σύμφωνα με την οποία αυτές καταλάμβαναν και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής είχε ήδη παραταθεί με προηγούμενο νόμο, θα παραβίαζε τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου και (ii) βάσει της ανωτέρω ερμηνείας, έκρινε, περαιτέρω, ότι είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των επίδικων καταλογιστικών πράξεων. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του ανωτέρω λόγου, ενόψει της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, το Δημόσιο ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του προαναφερόμενου νομικού ζητήματος που έκρινε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Δεδομένου ότι κατά το χρόνο άσκησης της κρινόμενης αίτησης δεν υπήρχε πράγματι νομολογία του Δικαστηρίου επί του ως άνω τιθέμενου νομικού ζητήματος, ο τελευταίος ισχυρισμός του Δημοσίου είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Ωστόσο, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψεις 6 και 7, οι επίμαχες νομοθετικές διατάξεις αντίκεινται στο Σύνταγμα και, για το λόγο αυτό, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής. Επομένως, ο ως άνω λόγος αναίρεσης, ο οποίος ερείδεται επί της αντίθετης, εσφαλμένης εκδοχής, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Τούτων έπεται ότι

οι δύο έτεροι προβαλλόμενοι λόγοι αναίρεσης, οι οποίοι αναφέρονται στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων του (άρθρου 84 παρ. 4 και του άρθρου 68 παρ. 2 του) ΚΦΕ περί δεκαετούς παραγραφής είναι, εν πάση περιπτώσει, απορριπτέοι ως αλυσιτελείς, σε σχέση με τις επίδικες καταλογιστικές πράξεις για τα οικονομικά έτη 2001, 2003 και 2004, δεδομένου ότι, ακόμα κι αν γίνει δεκτό ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου ως προς τις εν λόγω χρήσεις (2000, 2002 και 2003) υπέκειτο σε δεκαετή παραγραφή, πάντως η τελευταία είχε ήδη συμπληρωθεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης (2015) των προαναφερόμενων καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις αυτές. Συνεπώς, η αίτηση αναίρεσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη, κατά το αντίστοιχο σκέλος της.

10. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων

θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρού-μενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου στην ημεδαπή περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα

και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ.). Εξάλλου, τα στοιχεία σχετικά με το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου αφορούν σε μη ευαίσθητα και γενικότερα, μη χρίζοντα αυξημένης προστασίας προσωπικά δεδομένα, για την πρόσβαση στα οποία, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (βλ. ΣτΕ 884/2016, με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Παράλληλα, κατά τη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, η Διοίκηση και τα όργανά της δεσμεύονται από το προβλεπόμενο στο νόμο απόρρητο των στοιχείων του φορολογούμενου (βλ. άρθρο 85 του ΚΦΕ και ήδη άρθρο 17 του ν. 4174/2013). Ενόψει των προηγουμένων, το δικαίωμα προστασίας του ιδιωτικού βίου του φορολογούμενου, αναφορικά με τα εν λόγω προσωπικά δεδομένα του, σταθμιζόμενο προς το επιτακτικό δημόσιο συμφέρον της αποτελεσματικής διερεύνησης και καταστολής της φοροδιαφυγής, δεν απαιτεί να εξαρτάται η πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου στις προαναφερόμενες πληροφορίες από τη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής εκ μέρους του

φορολογούμενου [πρβλ. United States Supreme Court 21.4.1976, United States v. Miller, 425 U.S. 435 (1976) και, εμμέσως, απόφαση 145/17.4.2012 της Ιταλικής Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων], απαίτηση η οποία θα επέβαλε ένα υπέρμετρο βάρος στη φορολογική Διοίκηση, δυσανάλογο προς τη φύση και τη βαρύτητα του εν λόγω δικαιώματος του διοικούμενου, και θα ήταν, ενόψει και της χρησιμότητας των πληροφοριών αυτών για την εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ασύμβατη με την ανάγκη επίτευξης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των συγκρουόμενων συμφερόντων του φορολογούμενου και του κράτους. Η προαναφερόμενη ερμηνεία επιρρωνύεται, άλλωστε, από το ενωσιακό δίκαιο, το οποίο, αφενός, έχει θεσπίσει καθεστώς αυτόματης ανταλλαγής μεταξύ των κρατών μελών πληροφοριών σχετικά με το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών φορολογούμενων στο τέλος εκάστου έτους, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας (βλ. Οδηγία 2014/107/ΕΕ και, ιδίως, σημείο 10 του προοιμίου της, στο οποίο διατυπώνεται σκέψη περί της αναλογικότητας του μέτρου σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό της αποτελεσματικής επιβολής της φορολογικής νομοθεσίας και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής) και, αφετέρου, προβλέπει τη δυνατότητα εθνικών περιορισμών της εμβέλειας των κανόνων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων, για την εξυπηρέτηση των οικονομικών συμφερόντων του κράτους στο πεδίο της φορολογίας (βλ. άρθρο 13 παρ. 1 περιπτ. ε της Οδηγίας 95/46/ΕΚ και παρόμοια ρύθμιση του άρθρου 23 παρ. 1 περιπτ. ε του Κανονισμού 2016/679, ο οποίος δεν έχει αρχίσει ακόμα να ισχύει). Επιπλέον, τέτοια απαίτηση (περί τεκμηριωμένης υπόνοιας τέλεσης φοροδιαφυγής) δεν συνάγεται από το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 4174/2013, που είναι εν προκειμένω εφαρμοστέο, σύμφωνα με τις ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 66, που έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72, του νόμου αυτού (πρβλ. ΣτΕ 884/2016) ούτε, άλλωστε, προβλεπόταν στο άρθρο 66 παρ. 1 περιπτ. β του ΚΦΕ, είναι δε απορριπτέα ως αβάσιμα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα από το αναιρεσείον Δημόσιο, κατ' επίκληση της εν λόγω διάταξης του ΚΦΕ. Μάλιστα, η κείμενη νομοθεσία προβλέπει την υποχρεωτική

περιοδική διαβίβαση από τα τραπεζικά ιδρύματα στη φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικών αρχείων με στοιχεία που αφορούν, μεταξύ άλλων, σε τόκους καταθέσεων και σε δεδομένα καταθετικών λογαριασμών ή/και λογαριασμών πληρωμών φυσικών προσώπων, οι οποίοι εμφανίζουν είτε συνολική ετήσια κίνηση χρέωσης είτε συνολική ετήσια κίνηση πίστωσης, μεγαλύτερη των 100.000 ευρώ (προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1033/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει). Ενόψει των προηγουμένων, η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος, εδώ και πολλά χρόνια (ήδη από το έτος 1994, βάσει των νόμων 2214/1994 και 2238/1994 – σε άλλες έννομες τάξεις υπάρχει εδώ και αρκετές δεκαετίες: πρβλ. U.S. Court of Appeals, 8th Cir. 26.11.1935, Gleckman v. United States, 80 F.2d 394, και γαλλικό Conseil d'Etat 5.4.1978 και 20.12.1978, Rec. Lebon 1978, σελ. 178 και 519, αντίστοιχα) και το οποίο οφείλει να αξιοποιεί συστηματικά για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, δεδομένου, άλλωστε, ότι η χρήση του όχι μόνο προβλέπεται ειδικώς στο νόμο αλλά και διευκολύνεται σημαντικά, στη σύγχρονη εποχή, από την τεχνολογία, τις δυνατότητες τις οποίες υποχρεούται να αξιοποιεί η φορολογική Διοίκηση, προς εξυπηρέτηση της ταχύτητας, της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων της (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, σκέψη 6 και ΣΤΕ Ολομ.2649/2017, σκέψη 33), σύμφωνα και με την αρχή ότι τα τεχνολογικά μέσα της Διοίκησης πρέπει να εξελίσσονται και να προσαρμόζονται ευλόγως, ώστε να εξυπηρετούν τις ανάγκες της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και όχι η τελευταία να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται ενόψει των περιορισμών που προκύπτουν από τις υφιστάμενες τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες των ηλεκτρονικών συστημάτων της φορολο-γικής Διοίκησης (πρβλ. ΣΤΕ 1445/2016 επταμ., σκέψη 8) ή από τις τυχόν ανεπάρκειες και ελλείψεις στην οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών της. Συναφώς, σημειώνεται ότι

η φορολογική Διοίκηση, ανταποκρινόμενη στην ως άνω υποχρέωσή της, έχει ήδη αναπτύξει και θέσει σε λειτουργία ειδικό λογισμικό διασταύρωσης της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή των ελεγχόμενων φορολογούμενων (βλ. σχετικά τα αναλυτικώς αναφερόμενα στο από 3.10.2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ προς το Δικαστήριο).

11. Επειδή, οι νομοθετικές διατάξεις που ορίζουν το χρόνο παραγραφής της εξουσίας της Διοίκησης για επιβολή φόρου εισοδήματος και των σχετικών κυρώσεων, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, πρέπει να συνάδουν προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με τα κριθέντα στις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης 1738/2017 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου. Από τις εν λόγω σκέψεις της Ολομέλειας προκύπτει ότι η επιταγή αναλογικότητας/εύλογης διάρκειας της παραγραφής που ορίζεται στο νόμο για τις φορολογικές ενοχές και παραβάσεις συνδέεται κυρίως (α) με την αποτελεσματικότητα αλλά και τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων και, περαιτέρω, την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, ήτοι στα συνταγματικώς προστατευόμενα έννομα αγαθά της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης, από απόψεως ποσού) και της διασφάλισης της τήρησης στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, (β) με τη δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης οικονομικών δραστηριοτήτων, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, ήτοι εννόμων αγαθών προστατευόμενων επίσης από το Σύνταγμα (άρθρα 5 παρ. 1 και 106 παρ. 1 και 2) και (γ) με τη δυνατότητα προσήκουσας άσκησης του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος άμυνας του φορολογούμενου (ή των κληρονόμων του, σε περίπτωση θανάτου του). Η εύλογη διάρκεια του χρονικού διαστήματος παραγραφής πρέπει, κατά τα συναγόμενα από τη σκέψη 6 της απόφασης της Ολομέλειας, να είναι σχετικώς μικρή, απαίτηση στην οποία ανταποκρίνεται η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετία, κατά τα γενόμενα δεκτά στη σκέψη 10 της ίδιας απόφασης. Η τοιαύτη (εύλογη) διάρκεια προκύπτει από δίκαιη στάθμιση και εξισορρόπηση των προαναφερόμενων, ερειδόμενων στο Σύνταγμα,

συμφερόντων και δικαιωμάτων, στο πλαίσιο δε αυτό λαμβάνονται υπόψη και η ταχύτητα των εξελίξεων στην κοινωνική και οικονομική ζωή, που καθιστά αναγκαία την κατά το δυνατόν γρήγορη εκκαθάριση των οικονομικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων, η διευκόλυνση της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου από τις ηλεκτρονικές και λοιπές σύγχρονες ελεγκτικές μεθόδους, η υποχρέωση (ή η υποχρεωτική παροχή της δυνατότητας) διενέργειας των συναλλαγών των φορολογούμενων ηλεκτρονικά, μέσω του τραπεζικού συστήματος, καθώς και το ότι διάφορα δεδομένα που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα των φορολογούμενων, όπως εκείνα περί των τόκων των τραπεζικών τους καταθέσεων, εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται κάποια ενέργεια εκ μέρους τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, σκέψη 6). Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει επίσης να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής. Τέλος, οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.

12. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62

του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή

όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων

τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.

13. Επειδή, μειοψήφησε ο Σύμβουλος Μιχ. Πικραμένος, ο οποίος διατύπωσε την ακόλουθη άποψη. Για την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ και, ειδικότερα, αν στοιχεία για το υπόλοιπο ή και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή είναι ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της καταρχήν οριζόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής: α) η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων καθώς και των προβλεπόμενων κυρώσεων, συνιστά κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.), β) η φοροδιαφυγή είναι από τη φύση της συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.) και η Διοίκηση διαθέτει προδήλως περιορισμένο αριθμό καταλλήλως εκπαιδευμένου προσωπικού, ικανού να αξιολογήσει τα προκύπτοντα με βάση τις σύγχρονες μεθόδους ελέγχου στοιχεία (ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ.), λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι κατατίθενται ετησίως εκατομμύρια δηλώσεις φορολογουμένων, είναι δε κοινώς γνωστό ότι υπάρχουν πολλαπλάσιοι των φορολογουμένων

τραπεζικοί λογαριασμοί, καθότι κάθε φορολογού-μενος μπορεί να διαθέτει περισσότερους του ενός λογαριασμούς, γ) με την απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου 1738/2017 κρίθηκε αντισυνταγματική η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν τη λήξη της, ενόψει της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η οποία πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν πρόκειται για διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή φόρων, δ) μετά την ως άνω κρίση του Δικαστηρίου, η φορολογική αρχή οφείλει να ασκεί αποτελεσματικό έλεγχο για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τήρησης των υποχρεώσεών τους εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής με τα μέσα που διαθέτει και με δεδομένο ότι ετησίως προστίθεται τεράστιος αριθμός φορολογικών δηλώσεων προς έλεγχο (πρβλ.1738/2017 Ολομ.). Έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, και κατόπιν στάθμισης, αφενός, του δικαιώματος των διοικουμένων να μην αφήνονται έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας και, αφετέρου, της ανάγκης για αποτελεσματική λειτουργία της φορολογικής διοίκησης που να οδηγεί σε σύλληψη της φοροδιαφυγής, η πρόβλεψη δεκαετούς παραγραφής είναι συνταγματικώς ανεκτή, όταν τίθενται υπόψη της διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, μεταξύ δε των συμπληρωματικών στοιχείων περιλαμβάνονται και οι τραπεζικοί λογαριασμοί των φορολογουμένων στην ημεδαπή, από το υπόλοιπο ή και τις κινήσεις των οποίων μπορεί να προκύψει μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα.

14. Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου

παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθεί-σας δήλωσης, όπως η παρούσα, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαρια-σμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

15. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε δεκτό ότι 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, οικονομικού 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 [ήδη αναιρεσίβλητης] φέρεται κάτοχος τραπεζικών λογαριασμών ή και λοιπών προϊόντων στην τράπεζα HSBC 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 30621, με υπόλοιπα λογαρια-σμού: 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 [...] 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 "[B.] Ανώνυμη Βιομηχανική και Εμπορική Εταιρεία Υφασμάτων", επίσης, μέλος του Δ.Σ. της ΑΒΕΕΥ με την επωνυμία "Αφοι [Σ.]", καθώς και νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία "[F.] INC.". 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 "[B.]", οι οποίες αντιπροσώπευαν ποσοστό 40% της εταιρείας, καθώς και 37.888 ονομαστικές μετοχές της εταιρείας "Αφοι [Σ.]", 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 ΑΦΟΙ [Σ.] ΑΒΕΕΥ [...] και 6) να γνωρίσει τις συναλλαγές που είχε ο πατέρας της [Κ.Β] με την εταιρεία [C.M.A.] S.A. 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 [...]. Η προσφεύγουσα [ήδη αναιρεσίβλητη] 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 6 ν. 2690/1999), λόγω του 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 [...]. 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.» Εξάλλου, με τις σκέψεις 4, 5 και 14 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης κρίθηκαν τα ακόλουθα: «4. Επειδή, από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων [των άρθρων 66 (παρ. 1), 68 (παρ. 1 και 2) και 84 (παρ. 1 και 4) του ΚΦΕ] 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. ΣΤΕ5133/1995 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 [...] 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), προβλέφθη-κε, 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 αποδε-δειγμένα 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 συμπεριλαμβάνονται 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 απαιτητών 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. [...] 14. Επειδή, [...] 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 επόμενης 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.»

16. Επειδή, το αναιρεσίον Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' εσφαλμένη 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 π.δ. 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 αναίρεσης 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 αναιρεσίβλητης 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 αναίρεσης 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' εσφαλμένη 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.

Δια ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.