



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
ΠΡΩΤΟ ΤΜΗΜΑ**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις [REDACTED] με την ακόλουθη σύνθεση: Μαρία Βλαχάκη, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Τμήματος, Αγγελική Μυλωνά (εισηγήτρια) και Βασιλική Σοφιανού, Σύμβουλοι, Ελισάβετ Σαββοργινάκη, Πελαγία Δοξάκη, Πάρεδροι, που μετέχουν με συμβουλευτική ψήφο.

Γενικός Επίτροπος της Επικρατείας: Παρέστη η Επιτροπεύουσα Πάρεδρος της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο Χαρίκλεια Ζάχου, ως νόμιμη αναπληρώτρια του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας, ο οποίος είχε κώλυμα,

Γραμματέας: Γεωργία Τζένου.

Για να δικάσει: Α) Την από 12.9.2017, κατατεθείσα στις 18.9.2017 στην υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Υπουργείο Μακεδονίας- Θράκης, έφεση (ΑΒΔ [REDACTED]) της [REDACTED] του [REDACTED], κατοίκου Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης ([REDACTED]), η οποία παραστάθηκε δια του πληρεξουσίου δικηγόρου της Κωνσταντίνου Παπαγεωργίου (Α.Μ./ΔΣΘ [REDACTED])

Με την έφεση αυτή, ζητείται η ακύρωση της [REDACTED] καταλογιστικής πράξης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ').

Β) Την από [REDACTED], κατατεθείσα στις [REDACTED] στην υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Υπουργείο Μακεδονίας-Θράκης, έφεση (ΑΒΔ [REDACTED]) του [REDACTED] του [REDACTED], κατοίκου Θεσσαλονίκης ([REDACTED]), ο οποίος παραστάθηκε δια του πληρεξουσίου δικηγόρου του Κωνσταντίνου Παπαγεωργίου (Α.Μ./ΔΣΘ [REDACTED]).

Με την έφεση αυτή, ζητείται η ακύρωση της [REDACTED] καταλογιστικής πράξης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ'). Και

Γ) Την από [REDACTED], κατατεθείσα στις [REDACTED] στην υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Υπουργείο Μακεδονίας-Θράκης, έφεση (ΑΒΔ [REDACTED]) της [REDACTED] το γένος [REDACTED], η οποία απεβίωσε μετά την άσκηση της έφεσης και τη δίκη συνεχίζει ο κληρονόμος της [REDACTED] κάτοικος Θεσσαλονίκης ([REDACTED]), ο οποίος παραστάθηκε δια του πληρεξουσίου δικηγόρου του Κωνσταντίνου Παπαγεωργίου (Α.Μ./ΔΣΘ [REDACTED]).

Με την έφεση αυτή ζητείται η ακύρωση της [REDACTED] καταλογιστικής πράξης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ').

Οι ως άνω εφέσεις στρέφονται κατά του Ελληνικού Δημοσίου που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος παραστάθηκε διά της Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στελιανής Κουστουμπάρδη, και κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) που παραστάθηκε, ομοίως, διά της Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Στελιανής Κουστουμπάρδη.

Κατά τη συζήτηση, που ακολούθησε, το Δικαστήριο άκουσε:

Τον πληρεξούσιο δικηγόρο των εκκαλούντων, ο οποίος, αφού γνωστοποίησε και προφορικά στο δικαστήριο το γεγονός ότι η αρχικώς εκκαλούσα [REDACTED] χήρα [REDACTED] έχει αποβιώσει και ότι τη δίκη συνεχίζει ως μοναδικός κληρονόμος της ο υιός της [REDACTED], αναφέρθηκε στα δικόγραφα των εφέσεων, το περιεχόμενο των οποίων ανέπτυξε και προφορικά στο ακροατήριο και ζήτησε την παραδοχή των εφέσεων.

Την Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία ζήτησε την απόρριψη των εφέσεων. Και

Την Επιτροπεύουσα Πάρεδρο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, η οποία πρότεινε την απόρριψη των εφέσεων.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση, το Δικαστήριο συνήλθε σε τηλεδιάσκεψη, κατ' εφαρμογή του άρθρου 295 παρ. 2.

**Άκουσε την εισήγηση της Συμβούλου Αγγελικής Μυλωνά και
Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα
Σκέφθηκε κατά τον νόμο**

1. Με την από [REDACTED] έφεση (ΑΒΔ [REDACTED]), για την άσκηση της οποίας καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (βλ. το με κωδικό [REDACTED] ηλεκτρονικό παράβολο) [REDACTED], ζητεί την ακύρωση της [REDACTED] καταλογιστικής πράξης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ'), με την

οποία, ως θυγατέρα και εξ αδιαθέτου κληρονόμος του [REDACTED], καταλογίσθηκε, κατά τον λόγο της κληρονομικής της μερίδας, με το ποσό των 85.044,50 ευρώ, (εκ του συνολικώς καταλογισθέντος ποσού των 226.785,33 ευρώ), που φέρεται ότι αντιστοιχεί σε παρανόμως επιστραφέν ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) στην επιχείρηση «[REDACTED]», κατά τα έτη 1996-1998, κατά τα οποία ο δικαιούχος της [REDACTED] ήταν αναπληρωτής Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθώς και με τις αναλογούσες στο έλλειμμα αυτό προσανξήσεις ποσού 170.089,00 ευρώ, ήτοι με το συνολικό ποσό των 255.133,50 ευρώ, υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου. Με την από [REDACTED] έφεση (ΑΒΔ [REDACTED]), για την άσκηση της οποίας καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (βλ. το με κωδικό [REDACTED] ηλεκτρονικό παράβολο), ο [REDACTED] ζητεί την ακύρωση της [REDACTED] καταλογιστικής πράξης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ'), με την οποία, ως υιός και εξ αδιαθέτου κληρονόμος του [REDACTED] καταλογίσθηκε, κατά τον λόγο της κληρονομικής του μερίδας, με το ποσό των 85.044,50 ευρώ (εκ του συνολικώς καταλογισθέντος ποσού 226.785,33 ευρώ), που φέρεται ότι αντιστοιχεί σε παρανόμως επιστραφέν ποσό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) στην επιχείρηση «[REDACTED]», κατά τα έτη [REDACTED] κατά τα οποία ο δικαιούχος του [REDACTED] ήταν αναπληρωτής Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθώς και με τις αναλογούσες στο έλλειμμα αυτό προσανξήσεις ποσού 170.089,00 ευρώ, ήτοι με το συνολικό ποσό των 255.133,50 ευρώ, υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου. Με την από 12.9.2017 έφεση (ΑΒΔ [REDACTED]), για την άσκηση της οποίας καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (βλ. το με κωδικό [REDACTED] ηλεκτρονικό παράβολο) η αρχικώς εκκαλούσα, [REDACTED] ζητεί την ακύρωση της [REDACTED] καταλογιστικής πράξης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ'), με την οποία ως χήρα και εξ αδιαθέτου κληρονόμος του [REDACTED], καταλογίσθηκε, κατά τον λόγο της κληρονομικής της μερίδας, με το ποσό των 56.696,33 ευρώ, που φέρεται ότι αντιστοιχεί σε παρανόμως επιστραφέν ποσό Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) στην επιχείρηση «[REDACTED]», κατά τα έτη 1996-1998, κατά τα οποία ο δικαιούχος της ήταν αναπληρωτής Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθώς και με τις αναλογούσες στο έλλειμμα αυτό προσανξήσεις ποσού 113.392,67 ευρώ, ήτοι με το συνολικό ποσό των 170.089,00 ευρώ, υπέρ του Ελληνικού

Δημοσίου. Οι ως άνω εφέσεις νομίμως επανεισάγονται προς συζήτηση ενώπιον του Τμήματος τούτου, μετά την έκδοση της [REDACTED] μη οριστικής απόφασης του πρώην Ι Τμήματος του Δικαστηρίου.

2. Από το προσκομισθέν απόσπασμα της [REDACTED] ληξιαρχικής πράξης θανάτου, του Ληξιαρχείου Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η εκκαλούσα [REDACTED] απεβίωσε στις [REDACTED] ήτοι μετά την άσκηση της υπό κρίση έφεσης και μετά την έκδοση της προμνησθείσας [REDACTED] μη οριστικής απόφασης του πρώην Ι Τμήματος του Δικαστηρίου. Η δίκη αυτή που ανοίχθηκε με την άσκηση του ενδίκου αυτού βοηθήματος και διεκόπη βιαίως για τον λόγο αυτόν, νομίμως συνεχίζεται, μετά την αποποίηση της εξ αδιαθέτου επαχθείσας κληρονομιάς εκ μέρους της θυγατέρας της, [REDACTED] και, ακολούθως, των τριών τέκνων αυτής (στα οποία περιήλθε η κληρονομική της μερίδα μετά την αποποίηση αυτή, βλ. τις [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] και [REDACTED] σχετικές εκθέσεις δήλωσης απολύτου αποποιήσεως κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης και το από [REDACTED] πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης, του Δημάρχου Καλαμαριάς Θεσσαλονίκης), από τον υιό της, [REDACTED], μοναδικό εξ αδιαθέτου επ' ωφελεία απογραφής κληρονόμο της, σύμφωνα με την από [REDACTED] σχετική δήλωσή του που γνωστοποιήθηκε στο Δικαστήριο πριν από την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4700/2020 «Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο (...)» (Α' 127) [βλ. την από [REDACTED] υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής από το Υπουργείο Ψηφιακής Διακυβέρνησης, με την οποία δηλώνει ότι επιθυμεί να συνεχίσει την δίκη αυτή, βλ. ακόμα την [REDACTED] έκθεση δήλωσης αποδοχής με το ευεργέτημα της απογραφής του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης, την [REDACTED] απόφαση του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης (Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας), το [REDACTED] πιστοποιητικό εγγυτέρων συγγενών του Δήμου Σερρών και το [REDACTED] πιστοποιητικό του Γραμματέα του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης περί μη δημοσίευσης διαθήκης].

3. Με την [REDACTED] μη οριστική απόφαση του πρώην Ι Τμήματος του Δικαστηρίου κρίθηκε ότι το Ελληνικό Δημόσιο ως παθητικώς νομιμοποιούμενος διάδικος, εκπροσωπείται αποκλειστικά από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ και όχι από τον Υπουργό Οικονομικών, ότι οι υπό κρίση εφέσεις πρέπει να συνεκδικαστούν, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 1 του άρθρου 13 του π.δ/τος 1225/1981 «Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων» (Α' 304), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, λόγω της πρόδηλης μεταξύ τους συνάφειας (βλ. ήδη άρθρο 92 ν. 4700/2020), και ότι, εφόσον έχουν ασκηθεί νομοτύπως και εμπροθέσμως, είναι τυπικά δεκτές. Συνεπώς, οι εφέσεις αυτές, κατόπιν εκτέλεσης των διαταχθέντων με την ανωτέρω [REDACTED] προδικαστική

απόφαση, πρέπει να ερευνηθούν περαιτέρω ως προς το παραδεκτό και τη βασιμότητα των προβαλλομένων με αυτές λόγων.

4.1. Ο ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (Α' 247), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, όριζε στο άρθρο 54 παρ. 1 ότι «1. Δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος (...)» και στο άρθρο 56 ότι «1. Έλλειμμα δημοσίου υπολόγου είναι οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείρισή του, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση διαχειρίσεως που θεωρείται έλλειμμα από το νόμο. Ως έλλειμμα θεωρείται και κάθε πληρωμή που: α) Δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου. β) Έγινε χωρίς τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις δικαιολογητικά. γ) Αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διαδικασίες εκ μέρους του υπολόγου. δ) Έχει γίνει αχρεωστήτως από υπαιτιότητα του υπολόγου. ε) Είναι άσχετη με το σκοπό της διαχειρίσεως. 2. Οποιοδήποτε έλλειμμα αναπληρώνεται από τον υπόλογο (...), διαφορετικά αυτός απομακρύνεται από τη διαχείριση αμέσως και καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος που βεβαιώνεται χωρίς αναβολή, ως δημόσιο έσοδο, λαμβάνεται δε και κάθε άλλο απαραίτητο μέτρο για την εξασφάλιση της απαιτήσεως του Δημοσίου. (...) 3. Το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι δημόσιοι υπόλογοι, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση από τους διαπιστώσαντες αυτό οικείους διατάκτες και επιθεωρητές. (...)». Περαιτέρω, το ν.δ/μα 1264/1942 «Περί τροποποίησης και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 100), που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (Α' 188), όριζε στο άρθρο 1 ότι: «Αντικείμενα αρμοδιότητος της εν τω Υπουργείω των Οικονομικών Υπηρεσίας της Οικονομικής Επιθεωρήσεως είναι η επ' ονόματι του Υπουργού των Οικονομικών: α) (...), β) (...), γ) ενέργεια ελέγχου της διαχειρίσεως παντός δημοσίου υπολόγου, διαχειριζομένου οπωσδήποτε έστω και άνευ προσηκούσης εξουσιοδοτήσεως χρήματα, τίτλους ή υλικόν ανήκοντα εις το Δημόσιον (...) » και στο άρθρο 12 ότι «1. (...) οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί (...) εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως εκ των εν άρθρω 1 παρ. 1 του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένων διαπιστώσωσι την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων (...)».

4.2. Από τις ως άνω διατάξεις συνάγονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: Όσοι διαχειρίζονται χρήματα που ανήκουν στο Δημόσιο

αποκτούν την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου και υπέχουν ειδική ευθύνη – η οποία θεμελιώνεται σε οποιοδήποτε πταίσμα έστω και αν τελέσθηκε από ελαφρά αμέλεια, το οποίο μάλιστα τεκμαίρεται – για οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείρισή τους (ΕλΣυν Ολομ. 318/2007). Έλλειψη χρημάτων που συνιστά διαχειριστικό έλλειμμα νοείται η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, υλικού ή αξιών που έπρεπε να υπάρχει, με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση, καθώς και κάθε πληρωμή που βασίζεται σε μη νόμιμο τίτλο, αφού και σε αυτή την περίπτωση με την παράνομη εκταμίευση του χρήματος δημιουργείται ουσιαστικά έλλειμμα. Μη νόμιμος θεωρείται δε ο τίτλος, όχι μόνο όταν ελλείπουν τα εξωτερικά αυτού γνωρίσματα, αλλά και όταν ο τίτλος στηρίζεται σε παραστατικά που βεβαιώνουν γεγονότα διαφορετικά των πραγματικών (ΕλΣυν Ολομ. 3283/2013, 2325/2012, 1573/2008, 750/1991, Ι Τμ. 629/2015, 2082/2007, 1447/2000, 1070/1986). Κρίσιμος χρόνος για τον καθορισμό των προσώπων που πρέπει να καταλογισθούν και της απαιτούμενης έκτασης της ευθύνης τους είναι εκείνος της δημιουργίας του ελλείμματος, διότι τότε γεννάται η υποχρέωση του υπευθύνου για την αποκατάστασή του και η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την αποκατάσταση της διαχείρισης, στην οποία βασίζεται η έκδοση της καταλογιστικής απόφασης (ΕλΣυν πρώην Ι Τμ. 629/2015). Όταν κατά τη διενέργεια επιθεώρησης διαπιστώνεται από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή έλλειμμα σε δημόσια διαχείριση, αυτός υποχρεούται, με αιτιολογημένη απόφαση, να καταλογίσει σε ολόκληρο τον ασκούντα άμεσα τη διαχείριση υπόλογο και κάθε άλλο πρόσωπο που συνετέλεσε στη δημιουργία του ελλείμματος, «αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνόμενο». Στην έννοια του συνευθυνόμενου, η οποία έχει διαπλασθεί νομολογιακά, υπάγεται κάθε πρόσωπο το οποίο δεν είναι δημόσιος υπόλογος ούτε μπορεί να χαρακτηριστεί ως εν τοις πράγμασι (de facto) υπόλογος, δηλαδή ως πρόσωπο που άσκησε έστω και χωρίς νόμιμη εξουσία έργο υπολόγου, αλλά αναμείχθηκε με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία και η ανάμειξή του τελεί σε αιτιώδη συνάφεια με το διαπιστούμενο έλλειμμα. Κατά συνέπεια, συνευθυνόμενος είναι εκείνος που με τη συμμετοχή του σε πράξεις διαχείρισης συνετέλεσε στη δημιουργία του ελλείμματος και για το λόγο αυτό ευθύνεται, αλληλεγγύως με τον υπόλογο, για την αναπλήρωση αυτού και την αποκατάσταση της διαχείρισης (ΕλΣυν Ολομ. 2325/2012, 1456/2008, 859/1990, Ι Τμήματος 3283/2013, 1034/2011, 2444/2007). Η ανάμειξη αυτή συντρέχει ιδίως σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η ανατεθειμένη από τον νόμο ή η κατά φαινόμενο υπάρχουσα διοικητική αρμοδιότητα του εκάστοτε ενεργούντος υπαλλήλου, ακόμα και όταν αυτή ασκείται επ' ευκαιρία ή κατά κατάχρηση των καθηκόντων, που από τον νόμο του έχουν ανατεθεί, επενεργεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την

ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την έννοια ότι χωρίς την διενέργεια των ως άνω πράξεων δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία. Η άσκηση της αποφασιστικής αυτής αρμοδιότητας επηρεάζει καθοριστικά τη διαχειριστική διαδικασία, διότι στοχεύει άμεσα ή έμμεσα σε αυτή την ίδια την εκταμίευση, καθώς για την ολοκλήρωσή της ακολουθούν εκτελεστικές απλώς πράξεις (ΕλΣυν Ι Τμ. 2533/2016, 1917/2016, 1912/2016, 1241/2016). Κατά συνέπεια συνευθυνόμενος είναι το πρόσωπο που με τη συμμετοχή του στη διαχειριστική διαδικασία συνετέλεσε στη δημιουργία του ελλείμματος και για το λόγο αυτό ευθύνεται αλληλεγγύως με τον υπόλογο για την αποκατάστασή του (ΕλΣυν Ολομ. 3283/2013, 2325/2012, 2443, 2444/2007, 1610/2008, 1449, 2161/2006). Η ευθύνη δε αυτή των δημοσίων υπολόγων και των μετ' αυτών συνευθυνομένων διακρίνεται από την ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων για την αποκατάσταση της (θετικής) ζημίας που προκλήθηκε στο Δημόσιο (από δόλο ή βαρεία αμέλεια) από υπαίτιες πράξεις ή παραλείψεις κατά την άσκηση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων (ΕλΣυν Ολομ. 3283/2013, Ι Τμ. 2459/2011). Κατ' ακολουθίαν τούτων, ο Οικονομικός Επιθεωρητής, εφόσον διαπιστώσει, κατά τη διενέργεια της επιθεώρησης, έλλειμμα στη δημόσια διαχείριση, υποχρεούται με αιτιολογημένη απόφασή του να καταλογίσει εις ολόκληρον τον ασκούντα άμεσα τη διαχείριση (εν στενή εννοία) υπόλογο και οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, όπως τον συνευθυνομένο, που ευθύνεται αλληλεγγύως με τον υπόλογο, διότι συνετέλεσε από υπαιτιότητά του (δόλο ή βαρεία ή ελαφρά αμέλεια) με την διενέργεια εν ευρεία εννοία διαχειριστικών πράξεων στη δημιουργία του ελλείμματος. Εάν κατά την κρίση του αρμόδιου Οικονομικού Επιθεωρητή δεν θεμελιώνεται προσωπική ευθύνη του υπολόγου για το διαπιστωθέν έλλειμμα, μπορεί αυτός να καταλογίσει αυτοτελώς τον συνευθυνομένο για το διαπιστωθέν έλλειμμα, αν ο τελευταίος από υπαιτιότητά του (δόλο ή βαρεία ή ελαφρά αμέλεια) συνετέλεσε με την διενέργεια εν ευρεία εννοία διαχειριστικών πράξεων στη δημιουργία του ελλείμματος και δεν πλήττεται εκ του αυτοτελούς αυτού καταλογισμού η νομιμότητα της καταλογιστικής απόφασης (ΕλΣυν Ολομ. 1241/2014, 976/2000, 1435/1995, 1039/1995, 750/1991, 867/1990, Ι Τμ. 629/2015, 2459/2011). Περαιτέρω, ενόψει της καθιερούμενης με το άρθρο 12 του ν.δ/τος 1264/1942 (ειδική διάταξη η οποία δεν έχει καταργηθεί από τις διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού ή τις διατάξεις του ν. 2343/1995 ή τις οργανωτικού χαρακτήρα διατάξεις του π.δ/τος 211/1996, μη εμπίπτουσα στο καταργητικό πεδίο του άρθρου 7 παρ. 3 του εν λόγω π.δ/τος, και, ως εκ τούτου, εφαρμόζεται πλήρως τόσο ως προς την έννοια όσο και ως προς το μέτρο ευθύνης του συνευθυνομένου, ΕλΣυν Ολομ. 1241/2014, Ι Τμ. 945/2009) εις ολόκληρον ευθύνης μετά του υπολόγου των συνευθυνομένων προσώπων συνάγεται ότι η αλληλέγγυος ευθύνη αυτών (των συνευθυνομένων) αφορά όχι μόνο στο μέτρο της ευθύνης τους αλλά και

στην έκταση των υποχρεώσεών τους (Ε.Σ. Ολομ. 2325/2012). Από τις ως άνω δε διατάξεις συνάγεται ότι όταν διαπιστωθεί η ύπαρξη ελλείμματος στη διαχείριση του υπολόγου, καταλογίζονται ο υπόλογος και ο μετ' αυτού συνευθυνόμενος, εκτός εάν αποδείξουν ότι η δημιουργία του ελλείμματος δεν οφείλεται σε οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητά τους, έστω και σε βαθμό ελαφράς αμέλειας (νόθος αντικειμενική ευθύνη). Ελαφρά αμέλεια υπάρχει, κατά το άρθρο 330 Α.Κ., το οποίο απηχεί γενική αρχή του δικαίου, όταν δεν καταβάλλεται η αξιούμενη κατά τις περιστάσεις επιμέλεια του μέσου συνετού ανθρώπου (ΕλΣυν Ολομ. 193/2010, 1805/2005, 765/1998, 1051/1995), ενώ βαριά αμέλεια υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται όχι μόνον η στις συναλλαγές, αντικειμενικά και αφηρημένα, απαιτούμενη επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε η στοιχειώδης επιμέλεια, κατά τρόπον ώστε η αμελής συμπεριφορά να εμφανίζεται ως εξαιρετικά σοβαρή και ασυνήθιστη και να εκδηλώνεται ως ιδιαίτερα μεγάλη εκτροπή από τους κανόνες της καταβαλλόμενης από τον κοινό και συνήθη άνθρωπο κατά τις συναλλαγές, επιμέλεια. Εξάλλου, μέτρο κρίσης για την απόδειξη της έλλειψης της υπαιτιότητας αποτελεί σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται έλλειμμα, το οποίο συνέχεται εσωτερικά, υπό λειτουργική έννοια, με τη διαχειριστική δράση αυτού, η συμπεριφορά που επιδεικνύει ο μέσος συνετός άνθρωπος του κύκλου του (αντικειμενική επιμέλεια) κι όχι η συνήθης ατομική του συμπεριφορά (ΕλΣυν Ολομ. 1034/2014, 3283/2013, πρβλ. Ολομ. 1249, 786/1999, 1501/1996, 1259/1993, 1912/1992, Ι Τμ. 629/2015). Τέλος, για να είναι αιτιολογημένη η καταλογιστική απόφαση, κατά την έννοια του άρθρου 12 παρ. 1 του ν.δ/τος 1264/1942, πρέπει και αρκεί να αναφέρονται στο σώμα της έστω και συνοπτικά, τα στοιχεία που θεμελιώνουν την ύπαρξη και το ύψος του ελλείμματος καθώς και τα πραγματικά εκείνα περιστατικά, τοπικά και χρονικά προσδιορισμένα, τα οποία διαπιστώθηκαν από το αρμόδιο όργανο και είναι αναγκαία για τη θεμελίωση της ευθύνης του προς καταλογισμό οργάνου, ήτοι η ιδιότητα του υποχρέου ως δημοσίου υπολόγου ή συνευθυνόμενου, το έλλειμμα και ο τρόπος προέλευσης αυτού, ο χρόνος δημιουργίας του και το ύψος του καταλογιζόμενου ποσού, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχείρισης του υπολόγου ή της ανάμειξης στη διαχείριση του συνευθυνόμενου και του διαπιστωθέντος ελλείμματος (ΕλΣυν Ολομ. 3283/2013, 2325/2012, 1894/2009, 1456, 1573/2008, 1396/2000, Ι Τμ. 629/2015, 945/2009). Αιτιώδης συνάφεια υφίσταται, σύμφωνα με τη θεωρία της πρόσφορης αιτιότητας, όταν οι αποδιδόμενες στον υπόλογο ή συνευθυνόμενο πράξεις ή παραλείψεις είναι ικανές «κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων», χωρίς δηλαδή να παρεμβάλλονται έκτακτα και ασυνήθιστα περιστατικά, να επιφέρουν το ζημιόγono αποτέλεσμα. Ειδικά στο δημοσιολογιστικό δίκαιο, το οποίο διέπεται από την αρχή της νομιμότητας της δράσης της δημόσιας διοίκησης, ως δυνάμενες να

ενταχθούν στη «συνήθη πορεία των πραγμάτων» νοούνται οι πράξεις και οι παραλείψεις που συντελούνται στο πλαίσιο της εκ του νόμου προβλεπόμενης διαχειριστικής διαδικασίας και είναι ικανές, σύμφωνα με τη διαδικασία αυτή, να οδηγήσουν στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος. Αντίθετα, κάθε άλλη πράξη ή παράλειψη η οποία λαμβάνει χώρα εκτός της διαχειριστικής διαδικασίας και δεν αναγνωρίζεται από τον νόμο ως απαραίτητη για την παραγωγή του εννόμου αποτελέσματος (εκταμίευσης) δεν μπορεί να αποτελέσει την πρόσφορη αιτία για την επέλευση του ελλείμματος και δεν συνδέεται αιτιωδώς με αυτό (ΕλΣυν Ολομ. 192/2010).

4.3. Άλλωστε, το ποσό που εκταμιεύεται από τη Δ.Ο.Υ. από επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου, βάσει μη νόμιμων παραστατικών και χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί η εξαγωγή των αγαθών, συνιστά έλλειμμα στη δημόσια διαχείριση, το οποίο καταλογίζεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή. Ο καταλογισμός διενεργείται σε βάρος του υπολόγου της διαχείρισης, καθώς και σε βάρος κάθε «συνευθυνόμενου», δηλαδή κάθε υπεύθυνου για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου υπαλλήλου, ο οποίος, κατά παράβαση των απορρευουσών από τα υπηρεσιακά του καθήκοντα υποχρεώσεων ως προς τη διενέργεια ή υπόδειξη των αναγκαίων ελεγκτικών ενεργειών και διασταυρώσεων, συνετέλεσε με πράξεις ή παραλείψεις του αποφασιστικά (κατά τέτοιο τρόπο, ώστε για την εκταμίευση πλέον του δημοσίου χρήματος να ακολουθούν εκτελεστικές απλώς πράξεις) στην έκδοση των πράξεων της αχρεώστητης επιστροφής Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στη δημιουργία ελλείμματος (ΕλΣυν Ολομ. 2123/2021, 1238/2014, 3283/2013, 1385/2013, Ι Τμήματος 1480/2018, 502, 376/2017, 426/2016, 2533/2016, 1917/2016, 1912/2016, 629/2015, 2459/2011). Εξ ετέρου, στις Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, όπως αυτές καθορίστηκαν με το π.δ. 551/1988 (Α' 259) και στις οποίες συμπεριλαμβάνεται η Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, προβλέφθηκε η σύσταση μιας θέσης αναπληρωτή Προϊσταμένου, ο οποίος, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 2 του εκδοθέντος, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 32 του ν. 1882/1990, π.δ/τος 173/1992, σε περίπτωση ελλείψεως, απουσίας ή κωλύματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., ασκεί όλα τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του Προϊσταμένου και, ειδικότερα, εποπτεύει και συντονίζει τις εργασίες, μεταξύ άλλων, των Τμημάτων Εσόδων, Εξόδων και Φορολογίας.

5.1. Στην υπό κρίση υπόθεση, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, αποδεικνύονται τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά: Με αφορμή την [REDACTED] πορισματική αναφορά του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας περί παράνομης επιστροφής Φ.Π.Α. στην ατομική επιχείρηση «[REDACTED]», διενεργήθηκε προκαταρκτική έρευνα κατόπιν σχετικής εισαγγελικής παραγγελίας. Περαιτέρω, τα πορίσματα της ως άνω προκαταρκτικής έρευνας αποτυπώθηκαν στην

██████████ «Έκθεση Προκαταρκτικής Έρευνας παράνομων επιστροφών ΦΠΑ επιχείρησης ██████████ αρμοδιότητας ΔΟΥ Α΄ Θεσσαλονίκης» του Οικονομικού Επιθεωρητή της Οικονομικής Επιθεώρησης Υπολοίπου Κεντρικής Μακεδονίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ██████████. Από την έρευνα αυτή προέκυψε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση που τηρούσε βιβλία Γ΄ Κατηγορίας και έκανε έναρξη εργασιών στις ██████████, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ετοιμών ενδυμάτων, πραγματοποίησε κατά τα έτη ██████████ πωλήσεις σε επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενδοκοινοτικές παραδόσεις), καθώς και σε επιχειρήσεις της Βουλγαρίας, της FYROM και της Κύπρου (εξαγωγές, καθότι κατά τον κρίσιμο χρόνο οι χώρες αυτές δεν είχαν ενταχθεί στην Ευρωπαϊκή Ένωση). Περαιτέρω, προέκυψε αφενός ότι την εν λόγω επιχείρηση διαχειριζόταν στην πραγματικότητα ο ██████████, πεθερός του ως άνω επιχειρηματία, ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, αφετέρου ότι η επιχείρηση αυτή έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από προμηθεύτριες επιχειρήσεις, οι οποίες είτε δεν είχαν πραγματική υπόσταση και δυνατότητα διενέργειας των κρίσιμων συναλλαγών, είτε εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιούνταν. Ακολούθως, οι εικονικές αυτές συναλλαγές με τις ως άνω επιχειρήσεις εμφανίζονταν ως πραγματικές αγορές (εισροές) της επιχείρησης «██████████ ██████████ στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η τελευταία προς την Α΄ ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, προσδίδοντας αληθοφάνεια και στις εκροές της επιχείρησης (ενδοκοινοτικές παραδόσεις και εξαγωγές προς τρίτες χώρες, βλ. σελ. 42 της από ██████████ πορισματικής αναφοράς του Τμήματος Γ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας του ΣΔΟΕ). Κατ' ενάσκηση δε, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1078/1991, του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ήτοι του φόρου εισροών που αντιστοιχούσε στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τις είκοσι εννέα φορολογικές περιόδους του χρονικού διαστήματος από ██████████, η ανωτέρω ατομική επιχείρηση εισέπραξε από το ταμείο της αρμόδιας Α΄ ΔΟΥ Θεσσαλονίκης το συνολικό ποσό του 1.177.686,31 ευρώ. Ειδικότερα, εκδόθηκαν συνολικά τριάντα μία αποφάσεις επιστροφής ΦΠΑ και αντίστοιχα ατομικά φύλλα έκπτωσης (Α.Φ.ΕΚ.) με βάση τα οποία εκταμιεύθηκε από το Δημόσιο Ταμείο ο αντίστοιχος με την αναγραφόμενη -στα εικονικά τιμολόγια – αξία των αγαθών φόρος, ως οφειλόμενος να επιστραφεί, λόγω της φερόμενης καταβολής του από την επιχείρηση «██████████ ██████████ προς τις πωλήτριες επιχειρήσεις, χωρίς να έχει συντελεστεί τέτοια καταβολή και, συνακόλουθα καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ στο Δημόσιο.

5.2. Κατόπιν υποβολής της ως άνω ██████████ Έκθεσης Προκαταρκτικής Έρευνας στον Εισαγγελέα Εγκλημάτων Διαφθοράς

Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε ποινική δίωξη σε βάρος των εμπλεκόμενων στην ανωτέρω επιστροφή Φ.Π.Α. υπαλλήλων, πλην του δικαιοπαρόχου των εκκαλούντων, [REDACTED] καθόσον η ποινική διαδικασία κατά το μέρος που τον αφορούσε είχε ανασταλεί και αφετέρου αυτός είχε ήδη αποβιώσει στις [REDACTED]. Εν συνεχεία, με το [REDACTED] Βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών Θεσσαλονίκης παραπέμφθηκαν οι εμπλεκόμενοι υπάλληλοι της Α' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης στο ακροατήριο του αρμόδιου ποινικού δικαστηρίου (Τριμελές Εφετείο Κακουργημάτων Θεσσαλονίκης), προκειμένου να δικάσουν για την τέλεση του αδικήματος της απιστίας στην υπηρεσία, κατ' εξακολούθηση, σε βάρος του Δημοσίου, με περιουσιακή ζημία άνω των 150.000 ευρώ. Η ποινική διαδικασία η οποία είχε εκκινήσει σε βάρος του δικαιοπαρόχου των εκκαλούντων ανεστάλη κατά το μέρος που τον αφορούσε, με τις [REDACTED] διατάξεις του ανακριτή, κατ' εφαρμογή των άρθρων 80 και 200 του ΚΠΔ, επειδή ο ανωτέρω παρουσίαζε μεγάλου βαθμού διαταραχή των πνευματικών του λειτουργιών και εστερείτο παντελώς της δυνατότητας επικοινωνίας με το περιβάλλον, όπως αποφάνθηκαν οι ψυχιατρικοί πραγματογνώμονες [REDACTED] και [REDACTED] με τις από 7-11-2006 και 30-11-2006 εκθέσεις τους. Ακολούθως, ο δικαιοπάροχος των εκκαλούντων [REDACTED] απεβίωσε στις 7 [REDACTED].

5.3. Εξ ετέρου, διενεργήθηκε ένορκη διοικητική εξέταση σε βάρος συγκεκριμένων εκ των εμπλεκόμενων υπαλλήλων, στους οποίους δεν συμπεριλαμβανόταν ο δικαιοπάροχος των εκκαλούντων. Με τη συνταχθείσα συναφώς [REDACTED] πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή Ευστράτιου Παπαδόπουλου διαπιστώθηκε η τέλεση από αυτούς του πειθαρχικού παραπτώματος της ατελούς εκπλήρωσης υπηρεσιακού καθήκοντος, καθώς και η δημοσιολογιστική τους ευθύνη για την πρόκληση ελλείμματος λόγω των παράνομων επιστροφών ΦΠΑ, ακολούθως δε καταλογίστηκαν ως συνευθυνόμενοι με τα ποσά του ελλείμματος, για τα οποία ευθυνόταν έκαστος.

5.4. Εν συνεχεία, με σκοπό τη διερεύνηση τυχόν πειθαρχικών ευθυνών όλων των εμπλεκόμενων υπαλλήλων της Α' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης (συμπεριλαμβανομένου και του δικαιοπαρόχου των εκκαλούντων), διενεργήθηκε εκ νέου ένορκη διοικητική εξέταση, στο πλαίσιο της οποίας συντάχθηκε η [REDACTED] πορισματική έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της ΑΑΔΕ [REDACTED]. Σύμφωνα με την ως άνω πορισματική έκθεση, υπογράφηκαν από τους αρμόδιους υπαλλήλους του Γραφείου ΦΠΑ του Τμήματος Έμμεσων Φόρων της Α' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και συνυπογράφηκαν από τον εκάστοτε Προϊστάμενο ή τον αναπληρωτή αυτού (ιδιότητα την οποία έφερε και ο δικαιοπάροχος

των εκκαλούντων), ως υπεύθυνο για την έκδοση της απόφασης επιστροφής και την εκταμίευση του ποσού, άμεσα και ανελλιπώς για κάθε μήνα είκοσι εννέα αποφάσεις επιστροφής του φόρου εισροών στην ως άνω επιχείρηση, καθώς και δύο επιπλέον αποφάσεις για την επιστροφή του 10% του φερόμενου ως καταβληθέντος σε προμηθεύτριες εταιρείες φόρου των ετών [REDACTED], ήτοι συνολικώς τριάντα μία (31) αποφάσεις συνολικού ύψους 1.177.686,31 ευρώ, με τα αντίστοιχα ΑΦΕΚ και τα σημειώματα υπολογισμού ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους του χρονικού διαστήματος από [REDACTED] έως και [REDACTED]. Ωστόσο, κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, διέλαθε της προσοχής των εμπλεκόμενων υπαλλήλων το γεγονός ότι υπήρχαν ουσιώδεις ελλείψεις στους φακέλους των αιτήσεων που υπέβαλε η επιχείρηση για την επιστροφή του φόρου, καθότι οι εν λόγω αιτήσεις παραλαμβάνονταν δίχως τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, όπως φωτοαντίγραφα περιοδικών εκκαθαρίσεων και προσωρινών δηλώσεων της περιόδου που αφορούσε η επιστροφή και η προβλεπόμενη στο άρθρο 4 περ. ε' της ΠΟΛ 1078/1991 αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων εξαγωγών. Ειδικότερα, πέραν του ότι για καμία αίτηση επιστροφής δεν εντοπίστηκε στους τηρούμενους φακέλους επιστροφής η αναλυτική αυτή κατάσταση, δεν βρέθηκαν ούτε διασαφήσεις εξαγωγών (εκτός του 1998, βλ. σελ. 11 της [REDACTED] [REDACTED] πορισματικής έκθεσης). Άλλωστε, η υποβολή των αιτήσεων επιστροφής, με αναγραφόμενο ακριβώς το αιτούμενο για επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., πραγματοποιούνταν προώρως, ήτοι σε χρόνο πολύ προγενέστερο αυτού της υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από την ως άνω επιχείρηση, ενώ οι οικείες αποφάσεις επιστροφής και τα σχετικά ΑΦΕΚ εκδίδονταν σε ελάχιστο χρόνο από την ημέρα υποβολής των προσωρινών δηλώσεων, προκειμένου να τηρείται κατ'επίφαση η νόμιμη διαδικασία επιστροφής Φ.Π.Α.. Περαιτέρω, για την εκταμίευση του επιστραφέντος φόρου δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος με όλες τις αναγκαίες ελεγκτικές διασταυρώσεις για τη διαπίστωση της βασιμότητας του δικαιώματος της ως άνω επιχείρησης να λάβει την κρίσιμη επιστροφή του φόρου. Οι τρεις εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για την επιστροφή του φόρου και υπήρχαν στον ατομικό φάκελο της επιχείρησης ήταν, κατά τον έλεγχο, ελλιπείς, χωρίς τεκμηρίωση της βασιμότητας του αιτούμενου δικαιώματος επιστροφής και αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων για την επιστροφή. Ειδικότερα, η έκθεση που συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο πλαίσιο της πρώτης από [REDACTED] αίτησης επιστροφής και της από [REDACTED] προσωρινής δήλωσης Φ.Π.Α. αποτελεί ένα περιληπτικό ενημερωτικό σημείωμα, χωρίς τα κατ'άρθρο 21 παρ. 1 και 2 του π.δ/τος 16/1989 βασικά στοιχεία και τύπο. Ουδεμία δε αναφορά γινόταν στα δεδομένα της οικείας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και στα αντίστοιχα δεδομένα των βιβλίων της επιχείρησης. Ομοίως ελλιπείς ήταν και οι δύο

εκθέσεις που συντάχθηκαν για την επιστροφή στην επιχείρηση του υπολοίπου 10% των διαχειριστικών χρήσεων [REDACTED] ([REDACTED], κατόπιν της [REDACTED] εκκαθαριστικής δήλωσης και της [REDACTED] σχετικής αίτησης επιστροφής) και 1 [REDACTED] ([REDACTED], κατόπιν της [REDACTED] εκκαθαριστικής δήλωσης και της [REDACTED] σχετικής αίτησης επιστροφής), παρά δε τη σημασία των εκθέσεων αυτών για τον έλεγχο της επιχείρησης δεν έγινε καμία επαλήθευση προκειμένου να διαπιστωθεί η βασιμότητα του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου που είχε επιστραφεί χωρίς έλεγχο στην επιχείρηση κατά ποσοστό 90% στις επιμέρους φορολογικές περιόδους και του υπολοίπου 10% που ζητείτο για επιστροφή και η νομιμότητα προέλευσης των εμφανιζόμενων φορολογητέων εισροών (αγορών) και του αναλογούντος σε αυτές φόρου που θα έπρεπε να έχει καταβληθεί καταρχήν στο Δημόσιο από τις προμηθεύτριες εταιρείες. Τέλος, κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου όλα τα ΑΦΕΚ επιστροφής ΦΠΑ εξοφλήθηκαν με μετρητά από το ταμείο της Δ.Ο.Υ. και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού κατόπιν ειδικής εντολής, κατά τα προβλεπόμενα.

5.5. Ειδικότερα, αναφορικά με την ευθύνη του δικαιοπαρόχου των εκκαλούντων, και ήδη θανόντος συνταξιούχου εφοριακού υπαλλήλου, για τη δημιουργία του ελλείμματος, στην ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι αυτός, ως αναπληρωτής Προϊστάμενος της ως άνω ΔΟΥ από τις [REDACTED] έως τις [REDACTED], συνυπέγραψε τη 2^η έκθεση ελέγχου επιστροφής του υπολοίπου (10%) της διαχειριστικής χρήσης 1996 προς την ως άνω επιχείρηση, που συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1078/1991, κατόπιν της από [REDACTED] εκκαθαριστικής δήλωσης της επιχείρησης, καθώς και ότι υπέγραψε οκτώ αποφάσεις επιστροφής Φ.Π.Α., και ειδικότερα: α) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), β) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), γ) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), δ) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), ε) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), στ) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), ζ) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ) και η) την [REDACTED] απόφαση ([REDACTED] ΑΦΕΚ), με βάση τις οποίες επεστράφη στην ως άνω επιχείρηση το συνολικό ποσό των 97.100.503 δρχ. ή 284.961,12 ευρώ. Τούτο, χωρίς να εντοπίσει τις ελλείψεις στους φακέλους της ως άνω επιχείρησης και χωρίς να διατάξει τη διενέργεια ολικού ή μερικού τακτικού ελέγχου (κατά παράβαση του άρθρου 1 ΠΟΛ 1026/1995 και των άρθρων 4 και 167 του π.δ/τος 26/1989, 71 του π.δ/τος 611/1977, 2 της ΠΟΛ 1112/1995 και 1 της ΠΟΛ 1026/1995). Ως εκ τούτου, επέδειξε βαρεία αμέλεια και θεωρήθηκε συνευθυνόμενος για τη δημιουργία, για την ανωτέρω αιτία, ελλείμματος ποσού 226.785,33 ευρώ (καθότι από το συνολικό ποσό των 97.100.503 δρχ. ή 284.961,12 ευρώ αφαιρέθηκαν το ποσό των 50.288,27 ευρώ, το οποίο επεστράφη παρανόμως στην επιχείρηση στις [REDACTED] και στις [REDACTED] και, σύμφωνα με την ως

άνω έκθεση, δεν δύναται να καταλογιστεί λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, και το ποσό των 2.687.673 δρχ., το οποίο δεν συνυπολογίστηκε στο καταλογισθέν ποσό, διότι επεστράφη στην Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το Διπλότυπο Είσπραξης Σειράς [REDACTED] ως αχρεωστήτως καταβληθέν), πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 453.570,66 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσού 680.356,99 ευρώ.

5.6. Εφόσον δε ο [REDACTED] απεβίωσε στις [REDACTED] και σύμφωνα με το [REDACTED] πιστοποιητικό πλησιέστερων συγγενών κατέλειπε εξ αδιαθέτου κληρονόμους του τους εκκαλούντες, ήτοι την κόρη του [REDACTED], τον υιό του [REDACTED] και την ήδη θανούσα στις [REDACTED] χήρα αυτού [REDACTED] (βλ. το [REDACTED] πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης περί μη δημοσίευσης διαθήκης του [REDACTED]), ενώ δεν προέκυψε ότι οι εν λόγω κληρονόμοι υπέβαλαν δηλώσεις αποποίησης κληρονομίας του θανόντος, ούτε προσκομίστηκε πιστοποιητικό περί αποδοχής της κληρονομίας με το ευεργέτημα της απογραφής, κατά την ως άνω έκθεση, το προαναφερόμενο χρέος του [REDACTED] βαρύνει τους κληρονόμους του, κατά τον λόγο της κληρονομικής τους μερίδας. Συνεπώς, κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης α) της [REDACTED] «κλήσης προς ακρόαση» προς τους κληρονόμους του [REDACTED] (βλ. τις από [REDACTED] εκθέσεις επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου [REDACTED]) και β) της [REDACTED] «πρόσκλησης για άμεση καταβολή συνολικού ποσού 85.044,50 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής συνολικού ποσού 170.089,00 ευρώ, για τα έτη 1997 και 1998» προς την [REDACTED] και προς τον [REDACTED] και της [REDACTED] «πρόσκλησης για άμεση καταβολή συνολικού ποσού 56.696,33 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής συνολικού ποσού 113.392,67 ευρώ, για τα έτη 1997 και 1998» προς την [REDACTED] (βλ. τις από [REDACTED] εκθέσεις επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου [REDACTED]) και αφού υποβλήθηκε ενώπιον της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της ΑΑΔΕ η από [REDACTED] ένσταση των εξ αδιαθέτου κληρονόμων του [REDACTED] εκδόθηκαν οι [REDACTED] σε βάρος της [REDACTED], [REDACTED] σε βάρος του [REDACTED] και [REDACTED] σε βάρος της [REDACTED] προσβαλλόμενες αποφάσεις καταλογισμού.

6. Ήδη, με τις υπό κρίση εφέσεις, όπως αυτές συμπληρώνονται με τα από 1.4.2019 και από 4.10.2022 υπομνήματα, οι εκκαλούντες επαναφέροντας τους ισχυρισμούς που είχαν προβάλει με την από [REDACTED] ένστασή τους ([REDACTED]) ενώπιον

της διοίκησης, προβάλλουν, καθ' ερμηνεία των δικογράφων, μεταξύ άλλων, ότι ο δικαιοπάροχός τους δεν βαρύνεται με υπαιτιότητα οιουδήποτε βαθμού, καθόσον δεν μπορούσε να έχει πλήρη συνείδηση των πράξεών του, διότι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, κατά τον οποίο υπέγραψε τη δεύτερη έκθεση ελέγχου και τις κρίσιμες αποφάσεις επιστροφής Φ.Π.Α., έπασχε από εγκεφαλική ατροφία- εν εξελίξει άνοια, λόγω της οποίας ήταν αδύνατο να συντρέχει στο πρόσωπό του υπαιτιότητα και ιδίως δόλος ή βαρεία αμέλεια.

Νευρολόγου- Ψυχιάτρου Επίκουρου Καθηγητή του ΑΠΘ [REDACTED], σύμφωνα με την οποία ο [REDACTED] έπασχε από βαριά καταθλιψη, για την οποία υποβλήθηκε σε φαρμακευτική αγωγή και ψυχοθεραπεία, τις από 1.10.2001 και 20.1.2003 ψυχιατρικές γνωματεύσεις του Διευθυντή της Γ' Ψυχιατρικής Κλινικής του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης [REDACTED], σύμφωνα με τις οποίες, λόγω μείζονος καταθλιπτικού επεισοδίου και νοσηλείας του σε ψυχιατρική κλινική, αδυνατεί να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του και πρέπει να αποφεύγει τις στρεσογόνες καταστάσεις, την από [REDACTED] βεβαίωση νοσηλείας στη νευροψυχιατρική Κλινική «[REDACTED]» συνεπεία καταθλιπτικής συνδρομής, την από [REDACTED] ιατρική γνωμάτευση του Διευθυντή Νευρολογίας [REDACTED], σύμφωνα με την οποία, συνεπεία οργανικού ψυχοσυνδρόμου λόγω εγκεφαλικής ατροφίας νοσηλεύθηκε στην Β' Νευρολογική κλινική από [REDACTED] και χρήζει φροντίδας και περιποίησης από άλλο άτομο, τις από 21.2.2003 και 25.6.2004 συνταγογραφήσεις, την από [REDACTED] γνωμάτευση του Διευθυντή της Νευροψυχιατρικής Κλινικής «Αγ. Αντώνιος», σύμφωνα με την οποία ο Ιωάννης Πεχλιβανίδης, νοσηλευόμενος στην κλινική, από 4-2-2002 έως 28-3-2002 από 21-4-2004 έως 11-6-2004 και από 11-7-2005 έως και 2-12-2005, πάσχων από καταθλιπτική συνδρομή οργανικού τύπου επί εδάφους αρτηριοσκληρυντικής εγκεφαλοπάθειας, δεν είναι σε θέση να διαχειριστεί τις προσωπικές και επαγγελματικές του υποθέσεις, την από [REDACTED] ιατρική γνωμάτευση του ψυχιάτρου- νευρολόγου, [REDACTED], σύμφωνα με την οποία ο [REDACTED] τον επισκέφθηκε στο ιατρείο του για πρώτη φορά το έτος 1996, οπότε και διαπιστώθηκε ότι πάσχει από εν εξελίξει άνοια, κατάσταση που επιβεβαιώθηκε με αλληπάλληλες εξετάσεις που επακολούθησαν, όπως αξονική τομογραφία που πραγματοποιήθηκε στις 7.2.2002, με την οποία διαπιστώθηκε «Σχετική διεύρυνση του κοιλιακού συστήματος και των σχισμών και των αυλάκων των εγκεφαλικών και παρεγκεφαλιδικών ημισφαιρίων στο πλαίσιο μιας διάχυτης εγκεφαλικής ατροφίας, και μαγνητική τομογραφία που πραγματοποιήθηκε στις 30.6.2005, με την οποία διαπιστώθηκε «Χρόνια ισχαιμική νόσος του εγκεφάλου (νόσος των μικρών αγγείων) και διάχυτη εγκεφαλική ατροφία». Κατόπιν τούτων, σύμφωνα με την προαναφερόμενη

γνωμάτευση, ο ανωτέρω «δεν μπορούσε να έχει πλήρη συνείδηση των πράξεών του, διότι η διάχυτη ατροφία εγκεφάλου (που η έναρξή της χρονολογείται δύο έως πέντε χρόνια πριν από την πρώτη εξέτασή του το 1996) συνεπάγεται σοβαρές και βαθμιαία επιδεινούμενες διαταραχές των ψυχοδιανοητικών λειτουργιών του (και, κυρίως, της μνήμης, της σκέψης και της κρίσης)» και την από [REDACTED] ιατρική βεβαίωση της Νευρολόγου του Γενικού Νοσοκομείου Θεσσαλονίκης «Γ. Παπανικολάου», [REDACTED], στην οποία αναφέρεται ότι, σύμφωνα με την προαναφερόμενη γνωμάτευση του Ψυχιάτρου-Νευρολόγου [REDACTED], ο [REDACTED] είχε νοητικά προβλήματα ήδη από το 1996 και συνεπώς η άνοια του είχε εμφανιστεί νωρίτερα. Συναφώς δε προβάλλουν ότι λόγω της κατάστασης της υγείας του δικαιοπαρόχου τους με τις [REDACTED] διατάξεις ανακριτή ανεστάλη η σε βάρος του κινηθείσα ποινική διαδικασία.

7. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι ο δικαιοπάροχος των εκκαλούντων ήδη δύο έως πέντε έτη πριν από το έτος 1996 δεν είχε πλήρη συνείδηση των πράξεών του, επειδή έπασχε από διάχυτη ατροφία του εγκεφάλου, η οποία συνεπήγετο σοβαρές και βαθμιαία επιδεινούμενες διαταραχές των ψυχοδιανοητικών λειτουργιών του, κυρίως της μνήμης, της σκέψης και της κρίσης. Με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο κρίνει ότι κατά τα έτη 1996, 1997 και 1998, οπότε δημιουργήθηκε το καταλογισθέν εις βάρος τους έλλειμμα, που αποδίδεται σε υπαιτιότητα του δικαιοπαρόχου τους, αυτός, ως μη έχων συνείδηση των πραττομένων για τους προεκτεθέντες λόγους, δεν βαρύνετο με καμιάς μορφής υπαιτιότητα. Η κρίση δε αυτή επιρρωνύεται και από το γεγονός ότι λόγω της καταστάσεως της πνευματικής του υγείας, η οποία έβαινε επιδεινούμενη, με τις [REDACTED] διατάξεις του ανακριτή ανεστάλη η σε βάρος του ποινική διαδικασία, επειδή παρουσίαζε μεγάλου βαθμού διαταραχή των πνευματικών του λειτουργιών και εστερείτο παντελώς της δυνατότητας επικοινωνίας με το περιβάλλον, όπως γνωμάτευσαν με τις από 7 [REDACTED] εκθέσεις ψυχιατρικής πραγματογνωμοσύνης οι πραγματογνώμονες ψυχίατροι [REDACTED] και [REDACTED] αντίστοιχα, οι οποίοι ορίστηκαν με την πράξη της Ανακρίτριας του Α' Ειδικού Τμήματος Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης. Συνεπώς, ο λόγος περί μη συνδρομής οποιουδήποτε βαθμού υπαιτιότητας λόγω της κατάστασης της υγείας του δικαιοπαρόχου των εκκαλούντων πρέπει να γίνει δεκτός ως κατ'ουσίαν βάσιμος. Μετά την παραδοχή του λόγου αυτού έφεσης, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

8. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, οι εφέσεις πρέπει να γίνουν δεκτές και να ακυρωθούν οι [REDACTED] και [REDACTED] καταλογιστικές αποφάσεις της Οικονομικής

Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ'). Μετά την παραδοχή των εφέσεων, πρέπει να διαταχθεί η επιστροφή στους εκκαλούντες του καταβληθέντος για την άσκηση των εφέσεων παραβόλου (άρθρο 310 παρ. 1 του ν. 4700/2020) και, κατ' εκτίμηση των περιστάσεων, να απαλλαγεί το Ελληνικό Δημόσιο από τη δικαστική δαπάνη του εκκαλούντος (άρθρο 314 παρ. 3 του ν. 4700/2020).

Για τους λόγους αυτούς

Δέχεται τις εφέσεις.

Ακυρώνει τις

καταλογιστικές αποφάσεις της Οικονομικής Επιθεωρήτριας της Υποδιεύθυνσης (Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Τμήμα Δ').

Διατάσσει την απόδοση στους εκκαλούντες του καταβληθέντος παραβόλου.

Απαλλάσσει το Ελληνικό Δημόσιο από τη δικαστική δαπάνη των εκκαλούντων.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε σε τηλεδιάσκεψη, κατ' άρθρο 295 παρ. 2 του ν. 4700/2020, στις

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΜΑΡΙΑ ΒΛΑΧΑΚΗ

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΜΥΛΩΝΑ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΓΕΩΡΓΙΑ ΤΖΕΝΟΥ

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Πρώτου Τμήματος την 6^η Μαΐου 2025.

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ

ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΑΝΔΡΕΟΠΟΥΛΟΥ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΚΟΙΛΑΚΟΥ