

Απόφαση 1882/2022

2

3

Απόφαση 1882/2022

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

ΣΕ ΕΛΑΣΣΟΝΑ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

ΔΕΥΤΕΡΗ ΣΥΝΘΕΣΗ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 8 Μαΐου 2019, με την ακόλουθη σύνθεση: Σωτηρία Ντούνη, Προεδρεύουσα Αντιπρόεδρος, Άννα Λιγωμένου, Αγγελική Μαυρουδή και Μαρία Αθανασοπούλου, Αντιπρόεδροι, Ευαγγελία - Ελισάβετ Κουλουμπίνη, Κωνσταντίνα Ζώη, Δέσποινα Καββαδία Κωνσταντάρα, Γεωργία Τζομάκα, Θεολογία Γναρδέλλη, Κωνσταντίνος Εφεντάκης, Αγγελική Πανουτσακοπούλου, Δημήτριος Τσακανίκας, Βασιλική Προβίδη, Ασημίνα Σακελλαρίου, Ευαγγελία Σεραφή, Ειρήνη Κατσικέρη, Νεκταρία Δουλιανάκη, Αικατερίνη Μποκώρου και Βασιλική Πέππα, Σύμβουλοι. Επίσης μετείχαν οι Σύμβουλοι Κωνσταντίνος Παραθύρας, Αργυρώ Μαυρομμάτη, Κωνσταντίνος Κρέπης και Γεωργία Παπαναγοπούλου ως αναπληρωματικά μέλη. Γραμματέας η Ελένη Αυγουστόγλου.

Γενικός Επίτροπος Επικρατείας: Αντώνιος Νικητάκης, Επίτροπος Επικρατείας, κωλυομένης της Γενικής Επιτροπής Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, Χρυσούλας Καραμαδούκη.

Για να δικάσει την από 22.9.2017 (ΑΒΔ 2564/26.9.2017) για αναίρεση της 1275/2017 οριστικής απόφασης του V Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου αίτηση του Αναστασίου Πατσαλίδη του Κωνσταντίνου, κατοίκου Μικρού Μοναστηρίου Θεσσαλονίκης, ο οποίος παραστάθηκε διά του πληρεξουσίου δικηγόρου του Ευάγγελου Τσέλιου (ΑΜ/ΔΣΘ 5270).

Κατά του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος παραστάθηκε διά του Νομικού Συμβούλου του Κράτους Νικολάου Καραγιώργη.

Με την από 7.7.2015 αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ζητήθηκε ο καταλογισμός του αναιρεσειόντος, τέως εφοριακού υπαλλήλου του Υπουργείου Οικονομικών, με το ποσό των 119.491,76 ευρώ, καθόσον, με βάση τα ευρήματα του ελέγχου των περιουσιακών στοιχείων του για τα έτη 2001-2010, φέρεται αυτός να αποκόμιζε, κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του, ισόποσο περιουσιακό όφελος, του οποίου η νόμιμη προέλευση δεν δικαιολογείτο.

Κατά μερική παραδοχή της ως άνω αίτησης, με την 1275/2017 οριστική απόφαση του V Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο αναιρεσειών καταλογίσθηκε υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου με το ποσό των 24.196,01 ευρώ, του οποίου η προέλευση φέρεται να μην δικαιολογείτο από τα εισοδήματα και τους εμφανείς πόρους αυτού.

Με την υπό κρίση αίτηση και για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν, ζητείται η αναίρεση της προαναφερόμενης απόφασης του V Τμήματος.

Κατά τη συζήτηση που ακολούθησε, το Δικαστήριο άκουσε:

Τον πληρεξούσιο δικηγόρο του αναιρεσειόντος, ο οποίος ζήτησε την παραδοχή της αίτησης αναίρεσης.

Τον Νομικό Σύμβουλο του Κράτους, που ζήτησε την απόρριψή της, και

Τον Επίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ο οποίος πρότεινε, επίσης, τη μερική παραδοχή της αίτησης αναίρεσης.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το Δικαστήριο συνήλθε σε τηλεδιάσκεψη με τη χρήση της επίσημης κρατικής πλατφόρμας e:Presence.gov.gr, σύμφωνα με το άρθρο 295 παρ. 2 του ν. 4700/2020, με παρόντες τους δικαστές που έλαβαν μέρος στη συζήτηση της υπόθεσης.

Άκουσε την εισήγηση της Συμβούλου Γεωργίας Τζομάκα και

Αφού σκέφθηκε κατά τον νόμο

Αποφάσισε τα εξής:

I. Η υπό κρίση αίτηση για αναίρεση της 1275/2017 οριστικής απόφασης του V Τμήματος, για την οποία έχει καταβληθεί το προσήκον παράβολο (βλ. το με κωδικό πληρωμής 269956111959 0611 0083 ηλεκτρονικό παράβολο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων), έχει ασκηθεί νομοτύπως και εμπροθέσμως. Είναι, επομένως, τυπικά δεκτή και πρέπει να ερευνηθεί περαιτέρω ως προς το παραδεκτό και βάσιμο των λόγων αυτής.

II. Με την προσβαλλόμενη απόφαση του Τμήματος, έγινε εν μέρει δεκτή η από 7.7.2015 αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο και καταλογίστηκε υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου ο αναιρεσείων, τέως εφοριακός υπάλληλος του Υπουργείου Οικονομικών, με το ποσό των 24.196,01 ευρώ, του οποίου η προέλευση φέρεται να μην δικαιολογείται από τα εισοδήματα και τους εμφανείς πόρους αυτού. Διώκεται δε, με την κρινόμενη αίτηση, η αναίρεση της ως άνω απόφασης, με τις αιτιάσεις το μεν της εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του π.δ. 16/1989, 5 του π.δ. 551/1988, 10 του ν. 2771/1999, ν. 2343/1995 και 1 και 3 του π.δ. 179/2000, που διέπουν την επίδικη υπόθεση, καθώς και του άρθρου 2.4 της με αριθμό ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 (Β' 1136/10.05.2013) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, το δε της παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως εκ της εσφαλμένης απόρριψης των προβληθέντων στη δίκη επί της αίτησης καταλογισμού ισχυρισμών του αναιρεσείοντος και της ελλιπούς αιτιολογίας της πληττόμενης απόφασης.

III. Ο ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (Α' 211) ορίζει στο άρθρο 2 ότι «1. Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσία με τον τίτλο "Οικονομική Επιθεώρηση" (...) 2. Κύρια αποστολή της Οικονομικής Επιθεώρησης είναι: α) (...) δ) Ο έλεγχος των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες) των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών (...) 19. Οι ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις περί υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης, από τα πρόσωπα που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 1738/1987 (ΦΕΚ 200 Α), εφαρμόζονται και για τους Οικονομικούς Επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών, ως και για τους υπαλλήλους που τυχόν ασκούν καθήκοντα Οικονομικού Επιθεωρητή (...) 20. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, περί υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης, εφαρμόζονται ανάλογα και για τους παρακάτω υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών: α) τους προϊσταμένους αυτοτελών οργανικών μονάδων και υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, εφόσον έχουν, σύμφωνα με το νόμο, αποφασιστικές αρμοδιότητες ή διαχειριστική εξουσία (...)» και στο άρθρο 3, όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με το άρθρο 17 παρ. 14 του ν. 3996/2011, ότι «1. (...) 13. Οι διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του παρόντος, περί των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (πόθεν έσχες), εφαρμόζονται ανάλογα και για τους ελεγκτές των Δ.Ο.Υ. και των Ελεγκτικών Κέντρων, ως και για τους υπαλλήλους που ασκούν καθήκοντα ελεγκτή (...)».

IV. Με τις παραπάνω διατάξεις και τις διατάξεις των διαδοχικών περί «πόθεν έσχες» νόμων (ν. 1738/1987, ν. 2429/1996 και ν. 3213/2003) καθορίστηκαν οι κατηγορίες των υπόχρεων σε ετήσια υποβολή δήλωσης περιουσιακής κατάστασης δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων, όπως αυτή των προϊσταμένων αυτοτελών οργανικών μονάδων και υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών που έχουν αποφασιστικές αρμοδιότητες ή διαχειριστική εξουσία, υπό το καθεστώς δε του ν. 2343/1995, ήτοι από 11.10.1995, κατά το σαφές γράμμα της παραγράφου 13 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, και αυτή των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών που, μολονότι δεν κατέχουν αντίστοιχη θέση, ασκούν καθήκοντα ελεγκτή σε Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικά Κέντρα. Περαιτέρω, ορίστηκε ότι, εάν από τον έλεγχο των οικείων δηλώσεων διαπιστωθεί ότι ο ελεγχόμενος απέκτησε «περιουσιακό όφελος του οποίου η προέλευση δεν δικαιολογείται», καταλογίζεται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου από το αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατόπιν σχετικής αίτησης του παρ' αυτό Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας (βλ. τα άρθρα 26 παρ. 6 και 29 παρ. 1 του ν. 2429/1996 και ήδη το άρθρο 12 του ν. 3213/2003). Με τις διατάξεις αυτές ο νομοθέτης, επιδιώκοντας τον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο εν γένει βίο και την πάταξη των αθέμιτων, επί ζημιά του Δημοσίου, συναλλαγών από δημοσίους λειτουργούς και υπαλλήλους, θέσπισε διαδικασία ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης όσων από αυτούς δύνανται, επωφελούμενοι της ιδιότητάς τους, να προσπορίσουν στον εαυτό τους ή σε τρίτους παράνομο περιουσιακό όφελος. Προς τούτο, αφενός επέβαλε στις εν λόγω κατηγορίες προσώπων την υποχρέωση ετήσιας υποβολής δήλωσης περί των κινητών και ακινήτων περιουσιακών τους στοιχείων, αφετέρου θεσμοθέτησε όργανα ελέγχου και επαλήθευσης των δηλώσεων αυτών, προβλέποντας, περαιτέρω, για την περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθεί η απόκτηση από τον ελεγχόμενο, κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του, περιουσιακού οφέλους του οποίου η νόμιμη προέλευση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί, πέραν των ποινικών κυρώσεων σε βάρος αυτού, και τον καταλογισμό του με χρηματικό ποσό ισάξιο του αδικαιολόγητου περιουσιακού οφέλους, για το οποίο από το νομοθέτη τεκμαίρεται μαχητώς ότι προέρχεται από τη διάπραξη αθέμιτων συναλλαγών, σε βάρος και επί ζημιά του Δημοσίου, του καταλογισμού εν προκειμένω αποσκοπούντος ακριβώς στην αποκατάσταση της ζημίας αυτής, που ο ελεγχόμενος προκάλεσε, με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις του, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων

του (βλ. ΕλΣυν Ολ. 6449/2015, 3398/2014, 1/2013, 2825/2006). Στην περίπτωση αυτή, επομένως, το βάρος απόδειξης της νόμιμης απόκτησης του περιουσιακού οφέλους φέρει ο ίδιος ο υποκείμενος στον έλεγχο, ο οποίος και υποχρεούται να αποδείξει, μεταξύ άλλων, τη νομιμότητα της προέλευσης των χρηματικών ποσών που εντοπίζονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τα εισοδήματά του, προσκομίζοντας τόσο στις αρμόδιες διοικητικές αρχές, όσο και ενώπιον του επιλαμβανομένου της υπόθεσής του Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κάθε νόμιμο αποδεικτικό μέσο από το οποίο να προκύπτει ο ακριβής τρόπος απόκτησης αυτών, καθώς και η προέλευσή τους από νόμιμες δραστηριότητες (βλ. ΕλΣυν Ολ. 6449/2015, 3398/2014, 3649/2013). Συναφώς, σε περίπτωση χρηματικής κατάθεσης σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του ότι τα χρήματα ανήκουν στον ίδιο ή σε όλους ή μερικούς από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού, άλλως δύναται να θεωρηθεί από τον έλεγχο ότι το ποσό ανήκει ισομερώς σε καθένα από τους συνδικαιούχους, χωρίς όμως να αποκλείεται, αν τούτο προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, να αποδοθεί το σύνολο των χρημάτων του λογαριασμού σε ένα εκ των συνδικαιούχων (ΕλΣυν Ολ. 3649/2013).

V. Εξάλλου, το π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών» (Α' 6) ορίζει στο άρθρο 1 ότι «1. (...) 2. Οι Δ.Ο.Υ. διακρίνονται σε Α' και Β' τάξης. Οι Δ.Ο.Υ. Α' τάξης λειτουργούν σε επίπεδο Διεύθυνσης και οι Β' Τάξης σε επίπεδο αυτοτελούς Τμήματος. Οι Δ.Ο.Υ. ανεξάρτητα από την τάξη που ανήκουν (...) είναι ισότιμες μεταξύ τους και κάθε μια αποτελεί χωριστή αρχή (...)», στο άρθρο 2 ότι «1. (...) 3. Η βασική διάρθρωση των Δ.Ο.Υ. Α' τάξης είναι η εξής (...) Α) Τμήματα και Γραφεία Τμημάτων α) Τμήμα Ελέγχου, με Γραφεία: αα) Τακτικού Ελέγχου, αβ) Προσωρινού και Προληπτικού Ελέγχου (...) αγ) Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (...)», στο άρθρο 4 ότι «1. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει την ενιαία διεύθυνση όλης της Υπηρεσίας και ασκεί υπεύθυνα την αποφασιστική αρμοδιότητα που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις ή μεταβιβάζεται σ' αυτόν με Υπουργικές ή άλλες αποφάσεις και την όλη εποπτεία της Δ.Ο.Υ.», στο άρθρο 15 ότι «Στο Τμήμα φορολογικού ελέγχου υπάγονται τα πιο κάτω γραφεία: α. Γραφεία τακτικού ελέγχου β. Γραφείο προσωρινού και προληπτικού ελέγχου γ. Γραφείο Κ.Φ.Σ.». Περαιτέρω, συναφώς προς τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, στο άρθρο 19 ορίζει ότι «1.- Γενικά: Ο έλεγχος ενεργείται στο κατάστημα του επιτηδευματία, και σε περίπτωση που αυτό είναι δύσκολο, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Σ. (...) 3.- Έναρξη - Λήξη φορολογικού ελέγχου: Ο φορολογικός έλεγχος αρχίζει από την επίσκεψη του ελεγκτή ή του συνεργείου στο κατάστημα ή το γραφείο του φορολογούμενου και τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων του και τελειώνει με τη σύνταξη και υπογραφή των σχετικών εκθέσεων ελέγχου (...) 6. Πορεία ελέγχου: Κατά την περαιτέρω διεξαγωγή του ελέγχου γίνονται όλες οι αναγκαίες ελεγκτικές διαδικασίες με σκοπό την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης.». Στο άρθρο 20 ότι «Καθήκοντα φορολογικών ελεγκτών: Ο ελεγκτής οφείλει: 1. (...) 8.- Να συντάσσει, όπου συντρέχει περίπτωση και να επιδίδει με απόδειξη στον ελεγχόμενο μετά το τέλος του ελέγχου, σημείωμα του άρθρου 45 Κ.Φ.Σ. (...) 9.- Αν προβεί σε επίσχεση βιβλίων ή στοιχείων, να συντάξει έκθεση επίσχεσης (...) 10.- Να συντάσσει τις εκθέσεις ελέγχου όλων των φορολογικών αντικειμένων που έχει εντολή (...)», σχετικά δε με τα καθήκοντα του Επόπτη Φορολογικού Ελέγχου, στο άρθρο 22 ορίζει ότι «1.- (...) Προϊστάμενος στο τμήμα φορολογικού ελέγχου είναι ο επόπτης ελέγχου με τις παρακάτω υποχρεώσεις και δικαιώματα: α. (...) στ. Παίρνει ενεργό μέρος στον έλεγχο, μεταβαίνει εφόσον κρίνει σκόπιμο, στην επιχείρηση, για να σχηματίσει ίδια γνώμη, να ενημερωθεί για την πορεία του ελέγχου να δώσει τις ανάλογες κατευθύνσεις. ζ. Ερευνά και δίνει λύση σε κάθε θέμα που προκύπτει κατά τον έλεγχο. η. Φροντίζει για την πληρότητα και σαφήνεια της έκθεσης ελέγχου καθώς και για την με αποδεικτικά μέσα θεμελίωση των διαφορών που διαπιστώθηκαν πάνω στη φορολογητέα ύλη, την καλή συμπεριφορά των ελεγκτών και ευθύνεται για πράξεις και παραλείψεις που ανάγονται στην αρμοδιότητά του. θ. Παίρνει την έκθεση ελέγχου από τους ελεγκτές, την ελέγχει, την προσυπογράφει και την καταχωρεί στο αντίστοιχο βιβλίο. Επίσης ελέγχει την ορθότητα των φύλλων ελέγχου, πράξεων, αποφάσεων, συμβιβασμών, δελτίων πληροφοριών που συνοδεύουν την έκθεση και τα προσυπογράφει (...)».

VI. Συναφώς, ο ν. 2343/1995, στο άρθρο 3, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 20 παρ. 11 του ν. 2753/1999 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, όριζε ότι «1. Συνιστώνται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου με τον τίτλο "Ελεγκτικά Κέντρα" και ειδικότερα, το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.). 2. Τα παραπάνω Ελεγκτικά Κέντρα, ως και οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ) έχουν αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις: α) Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) σε επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 350.000.000 δραχμές. β) Τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) σε επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από 350.000.000 μέχρι 2.000.000.000 δραχμές. γ) Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) σε: (...)». Εξάλλου, στο άρθρο 10 του ν. 2771/1999 «Περί Ειδικών Λογαριασμών και άλλες διατάξεις» (Α' 280), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο πριν από τη θέσπιση του άρθρου 60 του ν. 3283/2004, οριζόταν ότι «1. Συνιστώνται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου, επιπέδου Διεύθυνσης, με τον τίτλο "Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Τ.Ε.Κ)". 2. Ο αριθμός των οργανικών μονάδων της προηγούμενης παραγράφου (...) η εσωτερική διάρθρωση (...) καθώς και τα λοιπά θέματα οργάνωσης και λειτουργίας τους, ορίζονται με προεδρικά διατάγματα (...)». Σε εκτέλεση αυτού εκδόθηκε το π.δ. 179/2000 «Οργάνωση των Τοπικών Ελεγκτικών Κέντρων» (Α' 167), το οποίο όριζε στο άρθρο 1 ότι «1. Τα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Τ.Ε.Κ.) είναι υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου, επιπέδου διεύθυνσης, υπάγονται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών (...) και αποτελούν (...)

ιδιαίτερη κατηγορία υπηρεσιών αυτού (...) 2. Στα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα περιέρχονται οι αρμοδιότητες: α) (...) για οριστικό (τακτικό) φορολογικό έλεγχο (...) β) κοινοποίησης (...) των σημειωμάτων ελέγχου (...) με τις παρατηρήσεις για ανεπάρκειες ή ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) των ελεγχόμενων υποθέσεων (...)» και στο άρθρο 3 ότι «1. Κάθε Τ.Ε.Κ. διαρθρώνεται σε δύο Εποπτείες Ελέγχου επιπέδου τμήματος και ένα Τμήμα Διαδικασιών και Γραμματείας 2. Οι Εποπτείες Ελέγχου και το Τμήμα Διαδικασιών και Γραμματείας κάθε Τ.Ε.Κ. έχουν τις ίδιες αρμοδιότητες, που ορίζονται με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 280/1997, για τις Εποπτείες Ελέγχου και το Τμήμα Διαδικασιών και Γραμματείας, αντίστοιχα, του ΕΘΕΚ [Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου], για τις υποθέσεις της αρμοδιότητας του οικείου ΤΕΚ (...)».Επιπλέον, το π.δ. 280/1987, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 20 παρ. 10 του ν. 2753/1999, όριζε κατά τον κρίσιμο χρόνο στο άρθρο 1 ότι «1. Το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) και τα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) είναι υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης και υπάγονται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων. 2. (...) 4. Το ΕΘ.Ε.Κ. και το Π.Ε.Κ.: Α) Ενεργούν: α) Τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο, κατά τις διακρίσεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 3 του Ν. 2343/1995, β) Προληπτικό και προσωρινό φορολογικό έλεγχο, σε οποιαδήποτε υπόθεση της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ. και το Σ.Δ.Ο.Ε. γ) Επανελέγχο, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, Β) Κοινοποιούν ή αποστέλλουν στις Δ.Ο.Υ. για κοινοποίηση τα σημειώματα ελέγχου που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις, με τις παρατηρήσεις για ανεπάρκειες ή ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. των ελεγχόμενων υποθέσεων 5. Η καθ' ύλην αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. περιορίζεται κατά το μέρος αυτής που περιέχεται στα Ελεγκτικά Κέντρα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των περιπτώσεων Αα και Β της προηγούμενης παραγράφου. 6. Το ΕΘ.Ε.Κ. και τα Π.Ε.Κ. διαρθρώνονται σε Εποπτείες Ελέγχου και Τμήματα, κατά τα οριζόμενα στα επόμενα άρθρα. 7. Οι Εποπτείες Ελέγχου του ΕΘ.Ε.Κ. και των Π.Ε.Κ. λειτουργούν σε επίπεδο Τμήματος».

VII. Από τις προεκτεθείσες διατάξεις, κατά τη συστηματική και τεολογική ερμηνεία τους, συνάγεται πλην άλλων, ότι

i) Οι Δ.Ο.Υ. αποτελούν αυτοτελείς οργανικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών με αποφασιστικές αρμοδιότητες και διαρθρώνονται σε Τμήματα και Γραφεία Τμημάτων, μεταξύ των οποίων Τμήματα Φορολογίας Εισοδήματος και Τμήματα Ελέγχου, τα οποία, ως Τμήματα αυτοτελούς υπηρεσίας, δεν αποτελούν τα ίδια αυτοτελείς οργανικές μονάδες ή υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Τα Τμήματα Φορολογικού Ελέγχου, κατά τα προβλεπόμενα στα άρθρα 2-4, 6, 15 και 16 παρ. 5 π.δ/τος 16/1989, διαρθρώνονται σε Γραφεία και ασκούν τον τακτικό και προσωρινό έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και όλων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, καθώς και τον έλεγχο της τήρησης των διατάξεων του Κ.Φ.Σ. (Γραφεία Τακτικού Ελέγχου, Γραφεία Κ.Φ.Σ.). Ο τελευταίος κατά κανόνα διενεργείται από τους φορολογικούς ελεγκτές στο κατάστημα ή το γραφείο του ελεγχόμενου, με σκοπό την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, την διαπίστωση παραβάσεων αυτού (ανεπάρκεια ή ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων), τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου και τη σύνταξη Φύλλων Ελέγχου επιδιδομένων στον τελευταίο καθώς και Έκθεσης Ελέγχου, στην οποία αποτυπώνεται το σύνολο των διαπιστώσεων του ελέγχου (άρθρα 19, 20 και 21 π.δ. 16/1989). Προϊστάμενος κάθε Τμήματος Φορολογικού Ελέγχου είναι ο Επόπτης Ελέγχου, ο οποίος επέχει θέση ελεγκτή, δεδομένου ότι δεν περιορίζεται στη γενική εποπτεία των εργασιών του Τμήματος, όπως κάθε Προϊστάμενος Τμήματος κατ' άρθρο 6 του π.δ. 16/1989 (παρακολούθηση πληρότητας εκτέλεσης εντολών ελέγχου, βελτίωση επιπέδου των ελεγκτών, τήρηση αρχείου φορολογικής νομοθεσίας και νομολογίας κ.λπ.), αλλ' ασκεί και ελεγκτικά καθήκοντα κατά την έννοια του άρθρου 3 του ν. 2343/1995. Και τούτο, διότι λαμβάνει ενεργό μέρος στον έλεγχο, μπορεί να μεταβεί ο ίδιος στην ελεγχόμενη επιχείρηση για να σχηματίσει ίδια γνώμη, ερευνά κάθε ζήτημα που προκύπτει κατά τον έλεγχο, φροντίζει για τη θεμελίωση με αποδεικτικά μέσα των παρατυπιών που διαπιστώθηκαν επί της φορολογητέας ύλης και ελέγχει τόσο την παραληφθείσα από τους ελεγκτές έκθεση ελέγχου και την προσυπογράφει, όσο και την ορθότητα των φύλλων ελέγχου, πράξεων, αποφάσεων και συμβιβασμών, που συνοδεύουν την έκθεση, και τα προσυπογράφει.

ii) Περαιτέρω, τόσο τα αρχικώς συσταθέντα Ελεγκτικά Κέντρα, Ε.Θ.Ε.Κ. και Π.Ε.Κ., όσο και τα μεταγενεστέρως συσταθέντα Τ.Ε.Κ. (βλ. άρθρα 2 και 3 π.δ. 179/2000, όπου και σύσταση 46ου Τ.Ε.Κ. Έδεσσας με τοπική αρμοδιότητα στην περιοχή των Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, Κιλκίς, Γουμένισσας, Γιαννιτσών, Σκύδρας και Αριδαίας), στην αρμοδιότητα των οποίων περιήλθε μέρος του ως άνω φορολογικού ελέγχου των Δ.Ο.Υ., συνιστούν ιδιαίτερη κατηγορία υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, υπαγόμενες στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων αυτού, με αποφασιστικές αρμοδιότητες επιπέδου Διεύθυνσης και διαρθρώνονται σε Εποπτείες Ελέγχου επιπέδου Τμήματος. Οι τελευταίες, όπως και τα Τμήματα των Δ.Ο.Υ., δεν συνιστούν αυτοτελείς οργανικές μονάδες ή υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά λειτουργούν ως Τμήματα Φορολογικού Ελέγχου με καθ' ύλην αρμοδιότητα την άσκηση τακτικού φορολογικού ελέγχου σε φορολογούμενους γενικά, με ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως καθορισμένο όριο (αρχικά μέχρι 350.000.000 δραχμές και από 1.1.2002 μέχρι 1.500.000 ευρώ - βλ. άρθρα 3 παρ. 2 περ. α του ν. 2343/1995 και παρ. 1γ' ν. 2948/2001), δηλαδή ελέγχου των προεκτεθέντων άρθρων 19, 20 και 21 του π.δ. 16/1989, καθώς και την κοινοποίηση ή την αποστολή στις οικείες Δ.Ο.Υ. για κοινοποίηση των σημειωμάτων ελέγχου των ελεγχόμενων υποθέσεων. Συνεπώς, ο Προϊστάμενος Εποπτείας Ελέγχου των Τ.Ε.Κ., για την ταυτότητα του νομικού λόγου, είναι Επόπτης Ελέγχου εξομοιούμενος προς αυτόν του Τμήματος Φορολογικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και, όπως και

ο τελευταίος, προβαίνει στην κρίσιμη υπό το καθεστώς του ν. 2343/1995 άσκηση ελεγκτικών καθηκόντων (άρθρο 22 του π.δ. 16/1989), εξ αυτού δε του λόγου καθίσταται υπόχρεος σε υποβολή ετήσιας δήλωσης περιουσιακής κατάστασης και, κατ' επέκταση, υποκείμενο καταλογισμού, εφ' όσον διαπιστωθεί η εκ μέρους του απόκτηση περιουσιακού οφέλους που δεν δύναται να δικαιολογηθεί με βάση τα εισοδήματά του. Προς επίρρωση της ερμηνευτικής αυτής εκδοχής έρχεται και η θέσπιση των μεταγενεστέρων διατάξεων του άρθρου 222 του ν. 4281/2014 (Α' 160/8.8.2014), με τις οποίες αντικαταστάθηκε το άρθρο 1 του ν. 3213/2014, και μεταξύ άλλων υποχρέων προς υποβολή δήλωσης περιουσιακής κατάστασης, συμπεριλήφθηκαν ρητώς και οι Προϊστάμενοι των Τμημάτων Ελέγχου των Δ.Ο.Υ. και των υφισταμένων Ελεγκτικών Κέντρων (Διαπεριφερειακών Κέντρων, Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων).

VIII. Με την αναιρεσιβαλλομένη έγινε δεκτό ότι ο ήδη αναιρεσειών, κατά τα χρονικά διαστήματα από 27.6.1989 έως 5.8.2001, από 6.8.2001 έως 2.3.2003, από 28.2.2005 έως 5.6.2005 και από 6.6.2005 έως 13.9.2010 διετέλεσε αντιστοίχως Προϊστάμενος του Τμήματος Εσόδων της Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας, Προϊστάμενος Εποπτείας Ελέγχου του 46ου Τ.Ε.Κ. Έδεσσας, υπάλληλος της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου και Προϊστάμενος Τμήματος Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, και συνεπώς, καθ' ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του π.δ. 16/1989, 5 του π.δ. 551/1988, 10 του ν. 2771/1999 και 1 και 3 του π.δ. 179/2000, σχετικών με την οργάνωση και λειτουργία των Δ.Ο.Υ. και Τ.Ε.Κ., δεν διετέλεσε προϊστάμενος αυτοτελούς οργανικής μονάδας ή υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών με αποφασιστικές αρμοδιότητες ή διαχειριστική εξουσία, ούτε αποδείχθηκε ότι άσκησε εν τοις πράγμασι ελεγκτικά καθήκοντα ή είχε κάποια άλλη ιδιότητα, η οποία δημιουργούσε στο πρόσωπό του υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 του ν. 2343/1995 και 12 του ν. 3213/2003. Ως εκ τούτου δεν είχε υποχρέωση υποβολής τέτοιας δήλωσης κατά τα διαστήματα αυτά και επομένως δεν μπορούσε για το χρόνο αυτό να καταλογιστεί σε βάρος του αδικαιολόγητο περιουσιακό όφελος. Κατά συνέπεια, η κρινόμενη αίτηση κατά το μέρος που αφορά σ' αυτά τα χρονικά διαστήματα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη. Περαιτέρω για το χρονικό διάστημα από 3.3.2003 έως 27.2.2005, κατά το οποίο ο καθ' ου διετέλεσε Διευθυντής του Τ.Ε.Κ. Έδεσσας και Διευθυντής της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, οι οποίες αποτελούν αυτοτελείς οργανικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών κατά τις προεκτεθείσες διατάξεις (άρθρα 1, 2 και 6 του π.δ. 16/1989, 5 του π.δ. 551/1988, 10 του ν. 2771/1999 και 1 και 3 του π.δ. 179/2000), και είχε ως εκ τούτου υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης, έγινε δεκτό από το δικάσαν Τμήμα ότι α) κατά το έτος 2003 εντοπίστηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς καταθέσεις που δεν δικαιολογούνται, συνολικού ποσού 12.300 ευρώ και αναλύονται σε 1) καταθέσεις ποσού 3.200 ευρώ στις 7.1.2003, 2.500 ευρώ στις 14.4.2003 και 3.000 ευρώ στις 14.7.2003 στον κοινό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό 264/764358-67 και συνδικαιούχους τη σύζυγό του και τον πατέρα της και 2) κατάθεση ποσού 3.600 ευρώ στις 2.5.2003 στον κοινό λογαριασμό της Αγροτικής Τράπεζας με αριθμό 2180100708724 και συνδικαιούχους τον καθ' ου, τη σύζυγό του και τα τέκνα τους, το αδικαιολόγητο και επομένως καταλογιστέο περιουσιακό όφελος σε βάρος αυτού κατά το έτος αυτό ανέρχεται στο εν λόγω ποσό των 12.300 ευρώ, ως μεγαλύτερο από το αδικαιολόγητο αποταμιευτικό του υπόλοιπο ύψους 8.415,18 ευρώ, δηλαδή της διαφοράς μεταξύ του τραπεζικού υπολοίπου του ποσού 79.117,12 ευρώ και του διαθεσίμου κεφαλαίου του ποσού 70.701,54 ευρώ και β) κατά το έτος 2004 ότι το ποσό των 10.256,89 ευρώ, το οποίο αυτός δώρισε στη θυγατέρα του Πατσαλίδου Κωνσταντίνα και η προέλευση του οποίου δεν δικαιολογείται από εμφανείς πηγές εισοδήματος, είναι μικρότερο του αδικαιολόγητο αποταμιευτικού υπολοίπου του 11.896,01 ευρώ, ήτοι της διαφοράς μεταξύ του υπολοίπου των καταθέσεων αυτού στις 31.12.2004 ύψους 96.070,83 ευρώ και του διαθεσίμου κεφαλαίου του σε 84.174,82 ευρώ, το αδικαιολόγητο και επομένως καταλογιστέο περιουσιακό όφελος σε βάρος του κατά το έτος αυτό ανέρχεται στο εν λόγω ποσό των 11.896,01 ευρώ.

IX. Με την ένδικη αίτηση αναίρεσης προβάλλεται πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 1,2 και 6 του π.δ. 16/1989, 5 του π.δ. 551/1988, 10 του ν. 2771/1999 και 1 και 3 του π.δ. 179/2000, καθ' ο μέρος α) Το δικάσαν Τμήμα, ενώ δέχθηκε ότι κατά το από 6.8.2001 έως 2.3.2003 χρονικό διάστημα που ο αναιρεσειών διετέλεσε Προϊστάμενος Εποπτείας Ελέγχου του 46ου Τ.Ε.Κ. Έδεσσας δεν είχε την ιδιότητα υποχρέου στην υποβολή δήλωσης περιουσιακής κατάστασης και επομένως δεν μπορούσε για το χρόνο αυτό να καταλογιστεί σε βάρος του αδικαιολόγητο περιουσιακό όφελος, ακολούθως συμπεριέλαβε στο τελευταίο την διενεργηθείσα στις 7.1.2003, εντός δηλαδή του χρονικού αυτού διαστήματος, ως αδικαιολόγητης προέλευσης κριθείσα κατάθεση 3.200 ευρώ στον κοινό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό 264/764358-67. β) Εσφαλμένα συμπεριλήφθηκαν στο καταλογιστέο σε βάρος του αδικαιολόγητο περιουσιακό όφελος και οι καταθέσεις 2.500 ευρώ και 3.600 ευρώ που διενεργήθηκαν αντιστοίχως στις 14.4.2003 και 2.5.2003 στον ως άνω κοινό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας (με συνδικαιούχους τη σύζυγό του και τον πατέρα της) και στον κοινό λογαριασμό της Αγροτικής Τράπεζας με αριθμό 2180100708724 (με συνδικαιούχους τον καθ' ου, τη σύζυγό του και τα τέκνα τους), αφού κατά τα χρονικά αυτά σημεία είχε την ιδιότητα του Προϊσταμένου Εποπτείας Ελέγχου 46ου Τ.Ε.Κ. Έδεσσας, απαλλαγμένου κατά την κρίση του Τμήματος από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης περιουσιακής κατάστασης και γ) Εσφαλμένα από το δικάσαν Τμήμα κρίθηκε ως μη δικαιολογούμενο από εμφανείς πηγές εισοδήματος για το έτος 2004 το ποσό των 10.256,89 ευρώ, αφού κατά το αντίστοιχο χρονικό διάστημα δεν είχε την ιδιότητα του υποχρέου δήλωσης περιουσιακής κατάστασης.

αα) Ως προς το πρώτο σκέλος του, ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, αφού ορθά κατ' αποτέλεσμα το Τμήμα συμπεριέλαβε στον ως άνω κοινό λογαριασμό το ποσό κατάθεσης 3.200 ευρώ, που

διενεργήθηκε στις 7.1.2003, εντός δηλαδή του χρονικού διαστήματος που αυτός διετέλεσε Προϊστάμενος Εποπτείας Ελέγχου 46ου Τ.Ε.Κ. Έδεσας, ως καταλογιστέο σε βάρος του αδικαιολόγητο περιουσιακό όφελος, αφού, κατά τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη VII της παρούσας και εν αντιθέσει προς την εσφαλμένη από το Τμήμα παραδοχή, ο Προϊστάμενος Εποπτείας Ελέγχου Τ.Ε.Κ. εξομοιούμενος με τον Επόπτη Ελέγχου Δ.Ο.Υ. ασκεί τα κρίσιμα κατά τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 13 του ν. 2343/1995 ελεγκτικά καθήκοντα και, συνεπώς, καθίσταται υπόχρεος σε υποβολή ετήσιας δήλωσης περιουσιακής κατάστασης και, κατ' επέκταση, υποκείμενο καταλογισμού, εφ' όσον διαπιστωθεί η εκ μέρους του απόκτηση περιουσιακού οφέλους που δεν δύναται να δικαιολογηθεί με βάση τα εισοδήματά του

ββ) Ως προς το δεύτερο σκέλος του, ο ίδιος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος προεχόντως ως απαράδεκτος, καθόσον πλήττει την αναιρετικώς ανέλεγκτη κρίση του Τμήματος (σκέψη VIII), σύμφωνα με την οποία, οι ημερομηνίες 14.4.2003 και 2.5.2003 των οικείων καταθέσεων στους παραπάνω δύο κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς εμπίπτουν στο από 3.3.2003 έως 4.5.2003 χρονικό διάστημα, κατά το οποίο αυτός διετέλεσε Διευθυντής του 46ου Τ.Ε.Κ. Έδεσας, υπόχρεος κατά την κρίση του Τμήματος στην υποβολή δήλωσης περιουσιακής κατάστασης, και όχι Προϊστάμενος Εποπτείας Ελέγχου 46ου Τ.Ε.Κ..

γγ) Και ως προς το τρίτο σκέλος του, ο λόγος αυτός αναίρεσης είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, καθόσον προβάλλεται αορίστως, καθ' ο μέρος δεν διευκρινίζεται γιατί δεν είχε την ιδιότητα του υποχρέου δήλωσης περιουσιακής κατάστασης το έτος 2004, προκειμένου να αποκλεισθεί από το σε βάρος του αδικαιολόγητο περιουσιακό όφελος, το εντοπισθέν για το έτος αυτό αδικαιολόγητο ποσό των 10.256,89 ευρώ, λαμβανομένου μάλιστα υπόψιν ότι κατά τα γενόμενα δεκτά με την αναιρεσιβαλλομένη, κατά το έτος 2004, ως Διευθυντής της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών είχε την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής, ο ίδιος δε ο αναιρεσείων στο δικόγραφο της κρινόμενης αίτησης προβάλλει ρητώς ότι ο εκάστοτε Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υπέχει την εν λόγω υποχρέωση.

X. Περαιτέρω, το δικάσαν Τμήμα, καθ' ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων των άρθρων 2 και 3 του ν. 2343/1995 και 12 του ν. 3213/2003, έκανε μεταξύ άλλων δεκτό ότι, στο πλαίσιο του ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης κρατικών λειτουργών, υποχρέων προς υποβολή δήλωσης περιουσιακής κατάστασης, όπως προϊστάμενοι αυτοτελών οργανικών μονάδων και υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών που έχουν αποφασιστικές αρμοδιότητες ή διαχειριστική εξουσία (Διευθυντές Δ.Ο.Υ. και Διευθυντές Τ.Ε.Κ.) διαπιστωθεί ότι η πρόβλεψη περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν από τους λειτουργούς αυτούς ή τα μέλη της οικογένειάς τους (σύζυγο και ανήλικα τέκνα) κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας τους δεν μπορεί να δικαιολογηθεί, καταλογίζεται με απόφαση του αρμοδίου Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπέρ του Δημοσίου και σε βάρος των ελεγχόμενων χρηματικό ποσό ίσης αξίας με το ως άνω περιουσιακό όφελος. Ότι σε περίπτωση χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λογαριασμό, ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του ότι τα χρήματα ανήκουν στον ίδιο ή σε όλους ή μερικούς από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού, άλλως δύναται να θεωρηθεί ότι το ποσό ανήκει ισομερώς σε καθένα από τους συνδικαιούχους, χωρίς όμως να αποκλείεται, αν τούτο προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, να αποδοθεί το σύνολο των χρημάτων του λογαριασμού σε ένα εκ των συνδικαιούχων. Ότι ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι καταθέσεις στον 264/764358-67 κοινό λογαριασμό της συζύγου του με τον πατέρα της στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, ύψους 59.932,49 ευρώ για το έτος 2003 και 62.563,84 ευρώ για το έτος 2004, ανήκαν εξ ολοκλήρου στη σύζυγό του, καθόσον ο λογαριασμός αυτός εκινείτο σχεδόν αποκλειστικά από τη σύζυγό του και τη θυγατέρα τους Κωνσταντίνα, παρότι μάλιστα η τελευταία δεν ήταν συνδικαιούχος του λογαριασμού αυτού, έκρινε δε απορριπτέο ως αναπόδεικτο τον περί του αντιθέτου ισχυρισμό του ήδη αναιρεσείοντος ότι το 50% των καταθέσεων ανήκει στον πατέρα της συζύγου του, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε στοιχεία που να στηρίζουν την (ενεργό) συμμετοχή του πεθερού του στο λογαριασμό αυτό και την οικονομική δυνατότητά του να αποταμιεύει σε αυτόν τα αντίστοιχα ποσά. Τέλος, το Τμήμα δέχθηκε ότι το αδικαιολόγητο σε βάρος του αναιρεσείοντος αποταμιευτικό υπόλοιπο για το έτος 2003 ανήλθε σε 8.415,18 ευρώ και για το έτος 2004 σε 11.896,01 ευρώ, δοθέντος ότι, αφενός μεν, το τραπεζικό υπόλοιπο του συνόλου των καταθέσεών του, συμπεριλαμβανομένων και αυτών του ως άνω κοινού λογαριασμού, στις 31.12.2003 ανήρχετο στο ποσό των 79.117,12 ευρώ και στις 31.12.2004 στο ποσό των 96.070,83 ευρώ, αφετέρου δε το διαθέσιμο κεφάλαιό του στις 31.12.2003 ανήρχετο σε 70.701,54 ευρώ και στις 31.12.2004 σε 84.174,82 ευρώ.

XI. α) Με την κρινόμενη αίτηση ο αναιρεσείων προβάλλει, κατά την προσήκουσα εκτίμηση του δικογράφου, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας υπό την ειδικότερη αιτίαση της ανεπαρκούς αιτιολογίας της κρίσης του Τμήματος για την απόρριψη ως αναποδείκτου του προβληθέντος κατά της αιτήσεως ισχυρισμού του ότι το 50% των καταθέσεων στον τηρούμενο από 28.2.2002 στην Εθνική Τράπεζα κοινό λογαριασμό 264/764358-67 με συνδικαιούχους τη σύζυγό του και τον πατέρα της ανήκε στον τελευταίο, παρά τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία του ισχυρισμού αυτού, και συγκεκριμένα την από 2.3.1999 αίτηση του πεθερού του για αγορά τίτλων του Δημοσίου, το συναφές προς αυτήν 24951/2.3.2001 γραμμάτιο εισπραξης 5.000.000 δραχμών (15.000 ευρώ περίπου) λόγω εξαγοράς των τίτλων αυτών και το 125/29.10.2001 χρηματικό ένταλμα πληρωμής αυτού 2.186.061 δραχμών (6.500 ευρώ περίπου) λόγω αναδρομικής καταβολής σ' αυτόν επιδόματος παραγωγικότητας, που αφορούν ποσά τα οποία είχαν κατατεθεί στον προηγούμενο 264/7628196 κοινό λογαριασμό στην Εθνική Τράπεζα με συνδικαιούχους τους ίδιους (σύζυγο και πεθερό) και ακολούθως μεταφέρθηκαν στον μεταγενέστερα ανοιχθέντα επίμαχο κοινό λογαριασμό τους στην ίδια τράπεζα.

β) Ο λόγος αυτός αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος αφού ερείδεται σε αποδεικτικά στοιχεία προβαλλόμενα το πρώτον κατ' αναιρέση, δοθέντος ότι από την επισκόπηση των προβληθέντων ενώπιον του δικάσαντος Τμήματος δικογράφων προκύπτει ότι, σχετικά με την αποταμειωτική ικανότητα του πατέρα της συζύγου του, ο αναιρεσείων περιορίστηκε σε αόριστες αναφορές, ότι δηλαδή ήταν συνταξιούχος αυτός και η σύζυγός του και επί σειρά ετών μισθωτός και ότι είχε εισόδημα από την πώληση ενός ακινήτου του το έτος 1998 και την λήψη εφάπαξ ποσού με την συνταξιοδότησή του, χωρίς να επικαλεστεί και να προσκομίσει τα παραπάνω στοιχεία. Σε κάθε περίπτωση, κατά το μέρος που με αυτόν πλήττεται η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλομένης ο ίδιος λόγος αναιρέσης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, αφού η εκτιθέμενη στη σκέψη Χ αιτιολογία της αναιρεσιβαλλομένης παρίσταται πλήρης και νόμιμη, τόσο ως προς την παραδοχή ότι οι καταθέσεις των ετών 2003 και 2004 στον επίμαχο κοινό λογαριασμό 264/764358-67 της Εθνικής Τράπεζας ανήκαν εξ ολοκλήρου στην σύζυγό του, κρίνοντας, σύμφωνα με τον κανόνα της κοινής ανθρώπινης εμπειρίας και λογικής ότι, εκ των συνδικαιούχων κοινού λογαριασμού, πραγματικός δικαιούχος του συνόλου των καταθέσεων είναι αυτός που κινεί σχεδόν αποκλειστικά τον λογαριασμό, όσο και ως προς την παραδοχή του αναπόδεικτου του επίμαχου ισχυρισμού του (της ισομοιρίας των καταθέσεων), επειδή δεν επικαλέστηκε, ούτε προσκόμισε συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία για να τον στηρίξει.

XII. Με την κρινόμενη αίτηση ακόμη προβάλλεται, κατ' εκτίμηση του δικογράφου, εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 2.4 της με αριθμό ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 "Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων" (Β' 1136/10.05.2013) απόφασης του Υπουργού των Οικονομικών ορίζουσας, μεταξύ άλλων, ότι «(...) Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ποσοστιαία ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων», καθ' ο μέρος από αυτό συνάγεται ότι οι καταθέσεις στον επίμαχο κοινό λογαριασμό είναι εκ του νόμου κατανεμητές κατ' ίσα μέρη μεταξύ των συνδικαιούχων, δηλαδή εν προκειμένω εξ ημισείας στη σύζυγό του και τον πατέρα της και συνεπώς, δεν βαρύνεται με την απόδειξη ότι το σύνολο των καταθέσεων ανήκει κατά το ήμισυ στη σύζυγό του και τον πατέρα της. Αντιθέτως, υφίσταται αποκλειστικά βάρος απόδειξης των οργάνων του ελέγχου της περιουσιακής του κατάστασης ότι το σύνολο των επίμαχων καταθέσεων του κοινού λογαριασμού ανήκει αποκλειστικά σ' αυτήν (σύζυγο) και ενόψει αυτών, εσφαλμένα το Τμήμα έκρινε ως αδικαιολόγητο σε βάρος του το σύνολο των καταθέσεων του λογαριασμού αυτού για τα έτη 2003 και 2004.

i) Ο λόγος αυτός αναιρέσης είναι απορριπτέος ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη προϋπόθεση, καθόσον στην κρινόμενη υπόθεση δεν υφίσταται πεδίο εφαρμογής της ως άνω ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 υπουργικής απόφασης, δοθέντος ότι αυτή αφορά στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων και όχι στον έλεγχο περιουσιακής κατάστασης δημοσίων λειτουργιών.

ii) Σε κάθε περίπτωση, ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δοθέντος ότι ο προδήλως επικαλούμενος από τον αναιρεσείοντα κανόνας της ισομοιρίας των καταθέσεων τραπεζικών λογαριασμών, κατ' άρθρο 493 του Α.Κ., έχει εφαρμογή μόνον στη μεταξύ των συνδικαιούχων του επίμαχου κοινού λογαριασμού σχέσης, δηλαδή της συζύγου και του πατέρα της (βλ. ενεργητική εις ολόκληρον ενοχή άρθρα 1 παρ. 1 και 2 του ν. 5638/1932, 2 παρ. 1 του ν.δ. 17-7/13-8-1923, 411, 489, 490, 491 και 493 Α.Κ.), υπό την έννοια ότι στην περίπτωση ανάληψης όλου του ποσού των καταθέσεων από τον έναν εξ αυτών, ο έτερος συνδικαιούχος διατηρεί δικαίωμα αναγωγής έναντι του πρώτου για καταβολή του 50%, αυτών, ο δε εναγόμενος, κατ' άσκηση εξαιρετικού δικαιώματος για ολική ή μερική ανατροπή του νόμιμου μαχητού τεκμηρίου της ισομοιρίας, φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του ότι ο ενάγων δικαιούται μικρότερη αναλογία επί των καταθέσεων ή δεν έχει καν δικαίωμα αναγωγής (πρβλ. ΑΠ 1/2018, ΣτΕ 1897/2018). Και τούτο, διότι η υποχρεωτική εφαρμογή του κανόνα της ισομέρειας των καταθέσεων δεν συμπεριλαμβάνεται με τον κυριαρχικό χαρακτήρα του ελέγχου στην έρευνα της περιουσιακής κατάστασης δημοσίου λειτουργού, οποίος (έλεγχος) συνίσταται στην ουσιαστική πρωτογενή έρευνα των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου και αποσκοπεί εν προκειμένω στη διαπίστωση του πραγματικού δικαιούχου των καταθέσεων και του πραγματικού ύψους αυτών. Διαφορετικά, είναι αδύνατος ο προσδιορισμός του τυχόν αδικαιολόγητου περιουσιακού οφέλους που πράγματι αυτός απεκόμισε κατά την άσκηση των καθηκόντων του και γι' αυτό, κατά τα γενόμενα ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη IV της παρούσας, μόνη περίπτωση κατά την οποία ο έλεγχος μπορεί να οδηγηθεί στην παραδοχή της ισομέρειας των καταθέσεων κοινού λογαριασμού είναι αυτή, κατά την οποία, ούτε από την διεξαχθείσα έρευνα του ελέγχου, αλλ' ούτε και από τα προσκομιζόμενα από τον ελεγχόμενο στοιχεία προκύπτει ο πραγματικός δικαιούχος και το ύψος του ποσού των καταθέσεων του. Τούτων δοθέντων, δεν έσφαλε το Τμήμα κρίνοντας ότι, εφόσον ο έλεγχος προέβη αιτιολογημένα στον εντοπισμό της συζύγου του αναιρεσείοντος ως μοναδικού δικαιούχου των κριθισών ως αναιτιολόγητων καταθέσεων του λογαριασμού, ο ελεγχόμενος αναιρεσείων έφερε το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του ότι οι καταθέσεις ανήκουν εξ ημισείας στη σύζυγό του και τον πατέρα της, παραδοχή, συνάδουσα με το καθιερούμενο από τον νομοθέτη, κατά τη ίδια σκέψη IV της παρούσας, μαχητό τεκμήριο, συνιστάμενο εν προκειμένω στο ότι το σύνολο των καταθέσεων του κοινού αυτού λογαριασμού δεν προέκυψε από νόμιμες πηγές εισοδήματος του αναιρεσείοντος, επιτρεπομένης ταυτοχρόνως στον τελευταίο της δυνατότητας ανατροπής του συμπεράσματός του (τεκμηρίου).

XIII. Κατ' ακολουθίαν αυτών, η κρινόμενη αίτηση αναιρέσης πρέπει να απορριφθεί.

XIV. Απορριπτομένης της αίτησης αναίρεσης πρέπει να διαταχθεί η κατάπτωση του κατατεθέντος παραβόλου υπέρ του Δημοσίου (άρθρο 73 παρ. 4 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο).

Για τους λόγους αυτούς

Απορρίπτει την αίτηση αναίρεσης της 1275/2017 απόφασης του V Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Διατάσσει την κατάπτωση του κατατεθέντος παραβόλου υπέρ του Δημοσίου.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε σε τηλεδιάσκεψη στις 31 Μαΐου 2021 και 16 Ιουνίου 2021, κατ' εφαρμογή του άρθρου 295 παρ. 2 του ν. 4700/2020.

Η ΠΡΟΕΔΡΕΥΟΥΣΑ ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

ΣΩΤΗΡΙΑ ΝΤΟΥΝΗ

ΓΕΩΡΓΙΑ ΤΖΟΜΑΚΑ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΕΛΕΝΗ ΑΥΓΟΥΣΤΟΓΛΟΥ

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση, στις 7 Δεκεμβρίου 2022 (βλ. πρακτικό δημοσίευσης με όμοια ημερομηνία).

Η ΠΡΟΕΔΡΕΥΟΥΣΑ ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΣΩΤΗΡΙΑ ΝΤΟΥΝΗ

ΕΛΕΝΗ ΑΥΓΟΥΣΤΟΓΛΟΥ

B.Μπ./es/apf/olm.22/ΠΑΤΣΑΛΙΔΗΣ ΑΝΑΣΤ.

B.Μπ./es/apf/olm.22/ΠΑΤΣΑΛΙΔΗΣ ΑΝΑΣΤ.