



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

ΣΕ ΜΕΙΖΟΝΑ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 19 Μαΐου 2021, με την εξής σύνθεση: Ιωάννης Σαρμάς, Πρόεδρος, Σωτηρία Ντούνη, Μαρία Βλαχάκη, Κωνσταντίνος Κωστόπουλος, Μαρία Αθανασοπούλου και Ασημίνα Σαντοριναίου, Αντιπρόεδροι, Γεώργιος Βοΐλης, Ελένη Λυκεσά, Σταμάτιος Πουλής, Δημήτριος Πέππας, Δέσποινα Καββαδία - Κωνσταντάρα, Θεολογία Γναρδέλλη, Βιργινία Σκεύη, Κωνσταντίνος Εφεντάκης, Δέσποινα Τζούμα, Δημήτριος Τσακανίκας, Κωνσταντίνος Παραθύρας, Ασημίνα Σακελλαρίου, Αργυρώ Μαυρομμάτη, Κωνσταντίνος Κρέπης, Νεκταρία Δουλιανάκη, Βασιλική Πέππα και Γρηγόριος Βαλληνδράς, Σύμβουλοι. Γραμματέας η Ελένη Αυγουστόγλου.

Γενικός Επίτροπος Επικρατείας: Αντώνιος Νικητάκης, Επίτροπος Επικρατείας, κωλυομένης της Γενικής Επιτροπής της Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Χρυσούλας Καραμαδούκη.

Για να δικάσει την από ... (ΑΒΔ ...) αίτηση αναιρέσεως και τους από ... (ΑΒΔ ...) προσθέτους λόγους της ... του ... , κατοίκου ... (οδός ...), η οποία παραστάθηκε διά του πληρεξούσιου δικηγόρου της Ευστάθιου Ευσταθίου (ΑΜ/ΔΣΑ 31095).

Κατά του Ελληνικού Δημοσίου, νόμιμως εκπροσωπούμενου από τον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος παραστάθηκε διά του Νομικού Συμβούλου του Κράτους Νικολάου Καραγιώργη.

Με την αίτηση και τους προσθέτους λόγους αυτής επιδιώκεται η αναίρεση της .../2016 απόφασης του Ι Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Η αίτηση αναιρέσεως και οι πρόσθετοι λόγοι αναιρέσεως παραπέμφθηκαν στη μείζονα σύνθεση της Ολομέλειας με τη .../2021 απόφαση της ελάσσονος σύνθεσης αυτής.

Κατά τη συζήτηση

Ο πληρεξούσιος δικηγόρος της αναιρεσείουσας ζήτησε την παραδοχή της αίτησης.

Ο εκπρόσωπος του Ελληνικού Δημοσίου ζήτησε την απόρριψη της αίτησης. Και

Ο Επίτροπος της Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου πρότεινε την απόρριψη αυτής.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το Δικαστήριο συνήλθε σε τηλεδιάσκεψη με χρήση της υπηρεσίας τηλεδιάσκεψης 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, εκτός από τις Συμβούλους Ελένη Λυκεσά και Δέσποινα Καββαδία - Κωνσταντάρα που είχαν κώλυμα (άρθρο 293 παρ. 3 του ν. 4700/2020).

Άκουσε την εισήγηση της Συμβούλου Νεκταρίας Δουλιανάκη και αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον νόμο

1. Για την κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως κατά της ... απόφασης του Ι Τμήματος έχει καταβληθεί, σύμφωνα με το άρθρο 73 (παρ. 3 περ. δ) του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013, φ. 52 Α'), ποσό παραβόλου 1.500,00 ευρώ (βλ. το διπλότυπο είσπραξης ...).

2. Τα δικόγραφα της αίτησης αναιρέσεως και των προσθέτων λόγων αυτής έχουν ασκηθεί εμπρόθεσμα και κατά τα λοιπά νομότυπα. Επομένως, είναι τυπικά δεκτά και πρέπει να εξεταστούν περαιτέρω ως προς τη βασιμότητα των λόγων αναιρέσεως που προβάλλονται με αυτούς, όπως οι λόγοι αυτοί αναπτύσσονται με τα από ... , ... και ... υπομνήματα.

3. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε η από ... (ΑΒΔ ...) έφεση και οι από ... (ΑΒΔ ...) πρόσθετοι λόγοι της ήδη αναιρεσείουσας κατά της ... απόφασης καταλογισμού της Οικονομικής Επιθεώρησης ... , με την οποία καταλογίστηκε ως Προϊσταμένη του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών Φόρων της ΔΟΥ ... , ως συνευθυνόμενη, εις ολόκληρον με τα λοιπά αναφερόμενα στην απόφαση αυτή πρόσωπα το ποσό των 4.048.031,37 ευρώ, που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα που φέρεται ότι προκάλεσε στη διαχείριση της ... , κατά το χρονικό διάστημα από ... έως

4. Κατά τα αναιρετικώς ανέλεγκτα γενόμενα δεκτά από το δικάσαν Τμήμα, το ποσό του ελλείμματος που καταλογίστηκε σε βάρος της ήδη αναιρεσείουσας προέρχεται από την αχρεώστητη επιστροφή ΦΠΑ, βάσει εικονικών τιμολογίων, στην εταιρεία ... συνολικού ποσού 1.379.366.691 δρχ. (4.048.031,37 ευρώ).

5. Το Ελεγκτικό Συνέδριο δικάζον αναιρετικώς και με γνώμονα την απονομή πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας εντός των

ορίων της αναιρετικής δίκης, δεν δεσμεύεται από τη σειρά των αναιρετικών λόγων όπως αυτοί εμφανίζονται στο αναιρετήριο, αλλά δύναται να εξετάσει αυτούς με τη σειρά που κατά την κρίση του προσήκει ώστε να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις της λογικής αλληλουχίας, πρωτίστως όμως οι αρχές της δίκαιης δίκης. Εξ άλλου, με βάση τον ίδιο γνώμονα, δικαιούται να ερμηνεύει τα δικόγραφα των διαδίκων, εφόσον δεν παραποιεί το περιεχόμενο αυτών, προκειμένου να αναδειχθεί το προδήλως εμπεριεχόμενο σε αυτά νόημα, έστω και αν αυτό δεν αποτυπώθηκε γλωσσικά με τη δέουσα ευκρίνεια.

6. Με τον τέταρτο, τον πέμπτο, τον έκτο, τον έβδομο, τον ένατο και τον δέκατο λόγο αναιρέσεως, που εξετάζονται ενιαίως ως πρώτος λόγος αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα, κατ' εκτίμηση του δικογράφου της κρινόμενης αίτησης, ισχυρίζεται ότι το δικάσαν Τμήμα εσφαλμένως ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διέπουσες την ένδικη υπόθεση ουσιαστικές διατάξεις του ν. 1642/1986, του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, και των κατ' εξουσιοδότηση αυτών εκδοθεισών υπουργικών αποφάσεων (άρθρα 6 και 4 της ΠΟΛ 1078/1991, άρθρο 4 της ΠΟΛ 1262/1993, ΠΟΛ 1281/1998) και του π.δ/τος 16/1989 (άρθρα 6 και 32), καθόσον, αφενός, η ΠΟΛ 1281/1998 δεν αφορά στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ, αλλά στη διαδικασία ελέγχου, που διενεργείται από το σαφώς διακριτό Τμήμα Ελέγχου της ΔΟΥ, αφετέρου, στις περιπτώσεις των εξωενωσιακών παραδόσεων αγαθών δεν υφίσταται υποχρέωση διενέργειας ελεγκτικών διασταυρώσεων και επαληθεύσεων, και, τέλος, η υπογραφή της απόφασης επιστροφής ΦΠΑ και η έκδοση Ατομικού Φύλλου Έκπτωσης (ΑΦΕΚ) ενεργούνται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ και όχι τον προϊστάμενο του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών Φόρων (τέταρτος, πέμπτος και έκτος λόγος αναιρέσεως). Συναφώς, ισχυρίζεται ότι το δικάσαν Τμήμα διέλαβε συμπερασματική αιτιολογία στην απόφασή του, δεχόμενο ότι μόνη η εκ μέρους της πρόταση διενέργειας ελέγχου προς τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ θα συνεπαγόταν τη διάγνωση του παράνομου χαρακτήρα των ένδικων επιστροφών ΦΠΑ και την αποτροπή εκταμίευσης του ποσού, χωρίς να εξεταστεί το ενδεχόμενο μη έκδοσης εντολής ελέγχου από τον τελευταίο, ενώ συμπερασματική είναι και η παραδοχή ότι «αν είχε υποδειχθεί από την εκκαλούσα σε βάθος έλεγχος, θα είχε αποκαλυφθεί η εικονικότητα» διότι η εντολή για τη διενέργεια ελέγχου ανήκει στην αρμοδιότητα του προϊσταμένου της ΔΟΥ (δεύτερο σκέλος δέκατου λόγου αναιρέσεως). Επίσης, δεν λήφθηκε υπόψη ότι ο αιτηθείς ΦΠΑ έπρεπε να επιστραφεί εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης, εκτός από την περίπτωση εικονικών στοιχείων, η ύπαρξη των οποίων όμως εν προκειμένω εντοπίστηκε το πρώτον με την .../12.12.2005 πορισματική αναφορά της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου μετά την πάροδο τεσσάρων και πλέον ετών, καθώς η μη μεσολάβηση τραπεζικού ιδρύματος δεν μπορούσε να προκαλέσει υπόνοια παρανομίας στην αναιρεσείουσα,

δεδομένου ότι η σχετική ΠΟΛ δεν απευθυνόταν στο Τμήμα Εμμέσων και Ειδικών Φόρων, αλλά στο Τμήμα Ελέγχου. Επιπλέον, στην αναιρεσιβαλλόμενη δεν προσδιορίζονται οι λόγοι για τους οποίους η αναιρεσείουσα όφειλε να γνωρίζει ότι ο αντιπαραβολικός έλεγχος που διενεργήθηκε από άλλη ΔΟΥ σύμφωνα με τον οποίο κρίθηκε νόμιμη η λειτουργία της εταιρίας που προμήθευσε τη δικαιωθείσα επιστροφής ΦΠΑ επιχείρηση, δεν ήταν εμπεριστατωμένος (έβδομος λόγος αναιρέσεως). Επίσης, ισχυρίζεται ότι με πλημμελή αιτιολογία απορρίφθηκαν από την αναιρεσιβαλλόμενη οι προβληθέντες με την έφεση λόγοι περί ανυπαρξίας οποιουδήποτε βαθμού υπαιτιότητας στο πρόσωπό της αναφορικά με την πρόκληση του ελλείμματος (πρώτο σκέλος του ένατου λόγου αναιρέσεως) και περί μη στοιχειοθέτησης αιτιώδους συνδέσμου ανάμεσα στη συμπεριφορά της και την πρόκληση του ελλείμματος (πρώτο σκέλος του δέκατου λόγου αναιρέσεως). Σε συνάρτηση με τα ανωτέρω, ισχυρίζεται ότι κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, με την αναιρεσιβαλλόμενη δεν απαντήθηκαν οι προβληθέντες διά της εφέσεως ουσιώδεις ισχυρισμοί της αναφορικά με το ότι, (α) για το σύνολο των επιστροφών ΦΠΑ είχαν υποβληθεί στη ΔΟΥ τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μεταξύ των οποίων το αντίτυπο ΕΔΕ Νο 3, το οποίο παρείχε πλήρη απόδειξη για τη διενέργεια της εξαγωγής, (β) παρά την κατ' επανάληψη διενέργεια ελέγχων από τη ΔΟΥ (πρώτος έλεγχος της υπαλλήλου ... και δεύτερος έλεγχος του υπαλλήλου ...) και την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (εντολές .../10.9.2001 και από 18.10.2001), δεν είχε διαπιστωθεί οποιαδήποτε εικονικότητα και μόνον μετά από έλεγχο τεσσάρων και πλέον ετών κατέστη αυτό εφικτό, (γ) παρά τα κατ' επανάληψη διατυπωθέντα από την ήδη αναιρεσείουσα αιτήματα ελέγχου (.../10.05.1999 και .../10.05.1999 δελτία αποστολής πληροφοριών προς την ΔΟΥ ... , .../28.03.2000 έγγραφο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων - αντιπαραβολικού ελέγχου φορολογικών στοιχείων χρήσης ... , .../04.07.2000 και .../04.07.2000 έγγραφα προς την ΔΟΥ ... για τη διενέργεια αντιπαραβολικού ελέγχου, .../17.9.2001 έγγραφο, με το οποίο έγινε εκ νέου υπόμνηση για τα πιο πάνω έγγραφα και .../10.9.2001 έγγραφο, με το οποίο ζητήθηκε εκ νέου παραβολικός έλεγχος), είτε δεν δόθηκε ποτέ απάντηση είτε δεν εντοπίστηκε παρανομία, (δ) σε απολύτως αντίστοιχες περιπτώσεις δεν αποδόθηκαν ευθύνες στους αρμόδιους υπαλλήλους και προϊσταμένους των αντίστοιχων τμημάτων ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να προκληθεί στο πρόσωπό της υπόνοια για την εικονικότητα των συναλλαγών (δεύτερο σκέλος του ένατου λόγου αναιρέσεως), και, (ε) ο αιτιώδης σύνδεσμος ανάμεσα στη συμπεριφορά της και στο διαπιστωθέν έλλειμμα διεκόπη λόγω μεσολάβησης δόλιας πράξης τρίτου προσώπου και, συγκεκριμένα, του διευθύνοντος συμβούλου της επιχείρησης και των υπαλλήλων του τελωνείου που εξέδιδαν τα ΕΔΕ.

7. Επιπροσθέτως, η αναιρεσείουσα, με τον τρίτο και τον ενδέκατο λόγο, που εξετάζονται ενιαίως ως δεύτερος λόγος αναιρέσεως, ισχυρίζεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των άρθρων 33 παρ. 1, 56 παρ. 1, 3 και 4 και 113 εδ. α' του ν. 2362/1995 και 12 παρ. 1 του ν.δ/τος 1264/1942, δέχτηκε ως εφαρμοστέα τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του ν.δ/τος 1264/1942, αντί της ειδικότερης και μεταγενέστερης παραγράφου 4 του άρθρου 56 του ν. 2362/1995, με την οποία ρυθμίζεται το ζήτημα της ευθύνης των υπηρεσιακών οργάνων, τα οποία, αν και δεν είναι δημόσιοι υπόλογοι, εντούτοις αναμείχθηκαν στη διαδικασία πληρωμής μη νόμιμης δημόσιας δαπάνης με οποιονδήποτε τίτλο (τρίτος λόγος αναιρέσεως) και, επιπλέον, ότι το δίκασαν Τμήμα παρέλειψε να απαντήσει στον προβληθέντα διά του δικογράφου των προσθέτων λόγων εφέσεως ουσιώδη ισχυρισμό σύμφωνα με τον οποίο, σε αντίστοιχες περιπτώσεις, σύμφωνα και με την 146/2004 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ο καταλογισμός λαμβάνει χώρα, σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ. 4 του ν. 2362/1995, μόνο σε περιπτώσεις δόλου ή βαρείας αμελείας (ενδέκατος λόγος αναιρέσεως).

8. Η βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, οι υποχρεώσεις των υποκείμενων σε αυτόν και το δικαίωμα έκπτωσης του ρυθμίζονται πρωταρχικώς από τις διατάξεις της έκτης Οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (77/388/ΕΟΚ). Με τις διατάξεις της εν λόγω Οδηγίας ορίζονται τα εξής: (i) «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν (...)» (άρθρο 2). (ii) «Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: 1. τις παραδόσεις αγαθών, αποστελλομένων ή μεταφερομένων από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός του εδάφους που αναφέρεται στο άρθρο 3. (...)» (άρθρο 15). (iii) «(...) 1. Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να δηλώνει την έναρξη, την μεταβολή και την παύση της δραστηριότητός του ως υποκειμένου στο φόρο. 2. Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστικήν, (...) 3. α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο, (...) 4. Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να καταθέτει δήλωση εντός προθεσμίας καθοριζομένης από τα Κράτη μέλη. (...) Η δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία στοιχεία για την εξακρίβωση του

ποσού του απαιτητού φόρου και του ποσού των εκπτώσεων, (...)» (άρθρο 22). (iv) «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από το φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, (...) 3. Επίσης τα Κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενον στο φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση: α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4 παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας β) πράξεών του που απαλλάσσονται κατά τα άρθρα 14 παράγραφος 1 περίπτωση θ), 15 και 16 παράγραφος 1 υπό Β, Γ και Δ και παράγραφος 2 (...)» (άρθρο 17). (v) «1. Για να έχει την δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει: α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17 παράγραφος 2 περίπτωση α) έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22 παράγραφος 3. (...)» (άρθρο 18).

9. Σε εθνικό επίπεδο, τα σχετικά με την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, τις υποχρεώσεις των υποκείμενων σε αυτόν και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, ρυθμίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθεμένης Αξίας και άλλες διατάξεις» (φ. 125 Α'), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο. Με τον νόμο αυτόν ορίστηκαν, πλην άλλων, τα ακόλουθα: (i) «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή (...) 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. αυτού» (άρθρο 20). (ii) «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών (...) το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών (...) που έγιναν σ' αυτόν (...). 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) (...) γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20, 21, 22 και 22^α (...)» (άρθρο 23). (iii) «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 29, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών (...) που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο

επιβαρύνθηκαν. γ) (...) ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης προσωρινής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτήν, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. (...) 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27» (άρθρο 25). (iv) «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις προσωρινές δηλώσεις οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περιπτ. α της παρ. 1 του άρθ. 31, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης (...)» (άρθρο 26). (v) «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) (...) γ) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 20, 21, 22, 22α, και 22γ (...) 7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος επιστροφής του φόρου, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθ. αυτού» (άρθρο 27). (vi) «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. (...) β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει (...), την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 22α, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, (...) γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών (...) 2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) (...) 4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης α. να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ. (...) β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθ. 31 δηλώσεις. (...) 5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί (...) καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται, (...) υποχρεούται επίσης: α) (...) β) να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτ. α και γ της παρ. 1 του άρθ. 22α και του τελευταίου εδ., της παρ. 2 του άρθ. 12α. (...)» (άρθρο 29). (vii) «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (...) οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Προσωρινή δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: (...) Η προσωρινή δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών (...) το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει. (...)» (άρθρο 31).

10. Στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (φ. 248 Α΄) και άρχισε να ισχύει από 7.11.2000 ορίζονται, πλην άλλων, τα ακόλουθα: (i) «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή (...)» (άρθρο 24). (ii) «1. (...) 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) ... γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 (...)» (άρθρο 30). (iii) «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) (...) 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34» (άρθρο 32). (iv) «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) (...) γ) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄ και δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 30 (...)» (άρθρο 34). (v) «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. (...) β) δήλωση μεταβολών - μετατάξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. (...) γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. (...) 2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) (...) 4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. (...) β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις. (...)» (άρθρο 36). (vi) «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30,

οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: (...) β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. (...)» (άρθρο 38).

11. Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 του ως άνω ν. 1642/1986, εκδόθηκε η 1031790/2051/575/A0014/2.4.1991/ΠΟΛ. 1078 (φ. 265 Β') απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτ. γ και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 1642/86». Με την απόφαση αυτή, που ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίστηκαν τα ακόλουθα: (i) Στο άρθρο 1: «1. Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για: α) πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 ... του Ν. 1642/86, εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται από το νόμο άμεση απαλλαγή (...)». (ii) Στο άρθρο 3: «1. Το αιτούμενο ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας επιστρέφεται χωρίς έλεγχο εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης: α) εφόσον αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους, κατά ποσοστό 90%, με την υποβολή της αίτησης και το υπόλοιπο 10% με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Κατ' εξαίρεση, για υποκείμενους στο φόρο, των οποίων οι τρεις τελευταίες ηλεγμένες χρήσεις έχουν περαιωθεί χωρίς απόρριψη των βιβλίων τους και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν υποπέσει σε σοβαρές φορολογικές παραβάσεις, η επιστροφή του φόρου γίνεται κατά 100% (...) 2. Για τους υποκείμενους στο φόρο που υποβάλλουν αίτηση για πρώτη φορά, η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται μέσα στην προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου μετά από προσωρινό έλεγχο. 3. Η προθεσμία επιστροφής του φόρου των προηγούμενων παραγράφων είναι απολύτως δεσμευτική για τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ». (iii) Στο άρθρο 4: «Για την επιστροφή του φόρου ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει: α) αίτηση επιστροφής (...), β) φωτοαντίγραφα των περιοδικών εκκαθαρίσεων για τη χρονική περίοδο που ζητείται η επιστροφή, εφόσον δεν έχει υποβληθεί η εκκαθαριστική δήλωση, γ) φωτοαντίγραφα των προσωρινών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί για το διάστημα που αφορά η επιστροφή (...) ε) προκειμένου για τις πράξεις των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της απόφασης αυτής, αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων αυτών, από την οποία θα προκύπτουν: - το είδος, ο αριθμός

και η ημερομηνία έκδοσης του σχετικού παραστατικού παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης του πιστωτικού σημειώματος, για την τυχόν πίστωση του φόρου και προκειμένου για εξαγωγές, τα αντίστοιχα στοιχεία εξαγωγής ή αποστολής, - το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια ΔΟΥ ή η χώρα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, - η συνολική αξία των πράξεων αυτών που απαλλάσσονται του φόρου ή για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, καθώς και το σύνολο του φόρου που θα αναλογούσε στις πράξεις αυτές, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.». (iv) Στο άρθρο 6: «Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, μέσα στην προθεσμία επιστροφής του φόρου υποχρεούται: α) να εκδώσει απόφαση επιστροφής του φόρου (...) που προκύπτει από την αίτηση και τα συνυποβαλλόμενα δικαιολογητικά, β) να συντάξει Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης (ΑΦΕΚ) ΦΠΑ (...) στο οποίο σημειώνεται η ένδειξη «εκδίδεται σύμφωνα με την απόφαση 1031790/2051/575/1991 Υπ. Οικονομικών» και να το διαβιβάσει στο τμήμα εσόδων της ΔΟΥ, γ) να καταχωρεί τις αποφάσεις επιστροφής καθώς και τα ΑΦΕΚ σε ειδικό βιβλίο «ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ», δ) (...)». (v) Στο άρθρο 8: «1. Οι πράξεις των περιπτώσεων α-δ του άρθρου 6 ενεργούνται από το τμήμα ΦΠΑ ή το τμήμα εμμέσων και Ειδικών φόρων της ΔΟΥ, κατά περίπτωση. Στο τμήμα αυτό τηρείται κατά αλφαβητική σειρά ή κατά αριθμό φακέλου, προκειμένου περί Ανωνύμων Εταιρειών, μητρώο δικαιούχων επιστροφής ΦΠΑ (...)». (vi) Στο άρθρο 9: «Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεούται να ενεργεί κατά διαστήματα έλεγχο στους υποκειμένους στο φόρο που έτυχαν επιστροφής ΦΠΑ. Ο έλεγχος αυτός δεν επηρεάζει το δικαίωμα επιστροφής μέσα στην προθεσμία του άρθρου 3, εκτός εάν από στοιχεία αποδεδειγμένα προκύπτει ότι το ασκούμενο δικαίωμα είναι αβάσιμο. Στην περίπτωση αυτή η επιστροφή φόρου ενεργείται μετά από έλεγχο που διενεργείται εντός εξαμήνου από την υποβολή της αίτησης. Σε περίπτωση που δεν πραγματοποιηθεί έλεγχος μέσα στην προθεσμία των έξι (6) μηνών, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεούται να επιστρέψει το αιτούμενο ποσό φόρου με τη διαδικασία που ορίζεται από το άρθρο 6». (vii) Στο άρθρο 10: «1. Αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι ο υποκείμενος έτυχε επιστροφής φόρου που δεν δικαιούται, ο φόρος αυτός καταλογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 1642/86 (α. 39, 40, 48 και 49) (...)».

12. Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 20 του ν. 1642/1986, εκδόθηκε η 1103551/8478/Α0014/ΠΟΛ.1262/2.8.1993 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Διαδικασία της απαλλαγής από το ΦΠΑ της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών» (φ. 675 Β'), με το άρθρο 1 της οποίας ορίστηκε ότι: «Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας

των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή – εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα (...) σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας απαιτούνται: α) Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στο τιμολόγιο, που πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής, αναγράφεται η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ». β) Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζονται για το αρχείο του εξαγωγέα, καθώς και το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.) από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή αγαθών. γ) Το οικείο αποδεικτικό της τυχόν μεσολαβούσας τράπεζας, για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης πράξης (...).

13. Σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση: (α) Με το άρθρο 1 της 1007061/382/90/0014/ΠΟΛ 1026/26.1.1995 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, ορίστηκε ότι «[ο]ι διατάξεις των άρθρων 3 και 9 της αριθ. πρωτ. 1031790/2051/575/Α0014/2.4.1991 ΠΟΛ 1078 Α.Υ.Ο. δεν εφαρμόζονται όσον αφορά τον χρόνο επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει από στοιχεία ή βάσιμες, κατά την κρίση του πληροφορίες (από άλλες Δ.Ο.Υ. κ.λπ. που περιέρχονται εις γνώση του) ότι το ασκούμενο δικαίωμα της επιστροφής του φόρου βασίζεται σε πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία, από τα οποία τεκμαίρεται εικονικότητα των συναλλαγών του δικαιούχου υποκειμένου ή κάθε άλλη παράβαση η οποία συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων του δικαιούχου (...) Στις παραπάνω περιπτώσεις η επιστροφή του φόρου με τη διαδικασία της αριθμ. 1031790/2051/575/Α0014/2.4.1991 ΠΟΛ 1078 Α.Υ.Ο., αναστέλλεται μέχρις ότου περατωθεί ο τακτικός έλεγχος, τον οποίο, σε κάθε περίπτωση, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεούται να διενεργήσει άμεσα (...)». (β) Με την 1075487/4984/Α009/ΠΟΛ. 1195/1.7.1996 εγκύκλιο απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, ορίστηκε ότι, «(...) Η ύπαρξη (...) μεγάλων ή αδικαιολόγητων πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ, καθώς βεβαίως και η μη υποβολή δηλώσεων οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου και ιδίως ΦΠΑ, αποτελούν σε κάθε περίπτωση λόγους πρόταξης και κατά προτεραιότητα διενέργειας τακτικού ή προσωρινού ελέγχου. (...) 3. Για τη διενέργεια των παραπάνω ελέγχων, οι προϊστάμενοι των ΔΟΥ θα εκδίδουν τις κατά περίπτωση σχετικές εντολές ελέγχου, στις οποίες θα αναγράφονται οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις που θα ελεγχθούν. (...)». (γ) Με την 1126849/1431/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1281/6.11.1998 όμοια απόφαση, ότι, «(...) Για τον εντοπισμό των (...) φαινομένων φοροδιαφυγής κρίνεται αναγκαίο να προβαίνετε στις εξής ενέργειες: (...) 3. Στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή εισαγωγές με τρίτες χώρες εκτός Ε.Ε., να ελέγχεται αν οι υπάρχουσες διασαφήσεις είναι οι ορθές ή έχουν παραποιηθεί και, σε περίπτωση υπονοιών, να ζητούνται πληροφορίες

με κάθε πρόσφορο τρόπο από το αρμόδιο Τελωνείο εισόδου ή εξόδου των εμπορευμάτων. Στο σημείο αυτό τονίζεται με έμφαση ότι μόνο η κατοχή από την εξαγωγική επιχείρηση του αντιτύπου ΕΔΕ 3 αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο της εξαγωγής. 4. Σε κάθε περίπτωση ενδοκοινοτικών συναλλαγών (παραδόσεων ή αποκτήσεων) ή εισαγωγών – εξαγωγών από/προς τρίτη χώρα, να ελέγχεται ο τρόπος εξόφλησης κάθε ενός Τιμολογίου, αν δηλαδή υπάρχει παραστατικό Τράπεζας για την είσπραξη ή την πληρωμή κατά περίπτωση, του σχετικού ποσού. Όταν δεν υφίστανται τέτοια παραστατικά και η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή έγινε με μετρητά, χωρίς τη μεσολάβηση Τράπεζας, τότε η υπόθεση θα θεωρείται ύποπτη και ο έλεγχος της συγκεκριμένης περίπτωσης θα διενεργείται σε βάθος, εφόσον δε κρίνεται αναγκαίο θα ζητείται η συνδρομή της Διεύθυνσης Ελέγχου. Οι ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις θα γίνονται είτε ο έλεγχος διενεργείται βάσει της ΠΟΛ. 1144/1998, είτε με τις γενικές διατάξεις (...).

14. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στις σκέψεις 8 έως 12, συνάγεται ότι για την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβάλλεται από τον υπόχρεο για την απόκτηση αγαθών, τα οποία εν συνεχεία εξάγονται αυτούσια σε τρίτη χώρα, απαλλασσόμενα από ΦΠΑ, υποβάλλεται αίτηση στην αρμόδια ΔΟΥ. Η αίτηση, εφόσον δεν έχει υποβληθεί η εκκαθαριστική δήλωση, συνοδεύεται από φωτοαντίγραφα των περιοδικών εκκαθαρίσεων και των προσωρινών δηλώσεων για τη χρονική περίοδο που ζητείται η επιστροφή και, επιπροσθέτως, για το σύνολο των παραδόσεων που προορίζονται για εξαγωγή, αναλυτική κατάσταση από την οποία να προκύπτουν το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού απόκτησης των αγαθών και τα αντίστοιχα στοιχεία εξαγωγής ή αποστολής, η συνολική αξία των πράξεων που απαλλάσσονται του φόρου, καθώς και το σύνολο του φόρου που θα αναλογούσε στις πράξεις αυτές, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας. Το αιτούμενο ποσό φόρου, εφόσον αφορά φορολογική ή φορολογικές περιόδους, επιστρέφεται κατά ποσοστό 90%, χωρίς έλεγχο εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης, και κατά το υπόλοιπο 10% με την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης. Για την επιστροφή εκδίδεται, εντός μηνός από την υποβολή της αίτησης, απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και ο δικαιούχος, εφόσον η αίτηση υποβάλλεται για πρώτη φορά, εγγράφεται στο μητρώο δικαιούχων που τηρείται στη ΔΟΥ.

15. Από τις ίδιες διατάξεις (σκέψεις 8-12) συνάγεται ότι, όταν η αίτηση υποβάλλεται για πρώτη φορά, προκειμένου ο υποκείμενος να καταστεί δικαιούχος επιστροφής και να εγγραφεί στο μητρώο δικαιούχων, διενεργείται υποχρεωτικώς, πριν από την επιστροφή, προσωρινός έλεγχος. Ο έλεγχος αυτός στοχεύει, αφενός, στη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων προς εγγραφή στο μητρώο δικαιούχων, και, αφετέρου, στην εξακρίβωση της αλήθειας των κρίσιμων πραγματικών δεδομένων που

αναφέρονται στη δήλωση και την επαλήθευση του ύψους του πιστωτικού υπολοίπου. Ομοίως, προκειμένου να αποσοβείται ο κίνδυνος της καταχρηστικής άσκησης του δικαιώματος, έλεγχος διενεργείται και σε κάθε άλλη περίπτωση που, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ή, εφόσον τέτοια δεν έχουν τεθεί, τις συντρέχουσες περιστάσεις - όπως η υποβολή επαναλαμβανόμενων και με χρονική εγγύτητα αιτήσεων ή η ύπαρξη σε σύντομο χρόνο μεγάλων πιστωτικών υπολοίπων και η διενέργεια των συναλλαγών με μετρητά, χωρίς κατά την κοινή πείρα να δικαιολογείται λόγω του ύψους τους - καθίσταται αναγκαία η διενέργεια ελέγχου προκειμένου να εξακριβώνονται οι αιτίες που προκάλεσαν το πιστωτικό υπόλοιπο και να ελέγχεται η εν γένει γνησιότητα των υποκείμενων στη δήλωση συναλλαγών. Στην περίπτωση αυτή, στο πλαίσιο που διαγράφεται από την ανάγκη διασφάλισης των δημοσιονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και αποτροπής των δημοσιονομικών κινδύνων, η προθεσμία για την ολοκλήρωση της διαδικασίας επιστροφής του φόρου μπορεί να παραταθεί για εύλογο χρόνο (βλ. και άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1078/1991) ή, εν όψει των συντρεχουσών περιστάσεων και των υφιστάμενων ενδείξεων καταχρηστικής άσκησης του δικαιώματος, να ανασταλεί προσωρινώς μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου, προσωρινού ή τακτικού, ώστε να διακριβωθεί η βασιμότητα του δικαιώματος επιστροφής. Ο έλεγχος αυτός δεν περιορίζεται στα υποβαλλόμενα με την αίτηση δικαιολογητικά και στην εξέταση της συνδρομής των τυπικών προϋποθέσεων άσκησης του δικαιώματος, όπως είναι οι σχετικές με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, με την ορθή λογιστική καταχώριση των φορολογητέων πράξεων, την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης και την κατοχή των αναγκαίων εγγράφων, ήτοι τιμολογίου απόκτησης, θεωρημένου από την τελωνειακή αρχή τιμολογίου πώλησης, αντιγράφου της διασάφησης εξαγωγής και του αποδεικτικού της τυχόν μεσολαβούσας τράπεζας, για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της πώλησης, αλλά, αναγκαιώς εκτείνεται και στον έλεγχο άλλων στοιχείων ικανών να επιβεβαιώσουν την αλήθεια της συναλλαγής, όπως αποδεικτικών της συναλλαγής, φορτωτικών ή δελτίων αποστολής κ.ά., καθώς και στη διενέργεια των κατάλληλων ελεγκτικών διασταυρώσεων για την επαλήθευση της απόκτησης και εξαγωγής τους, όπως λ.χ. την αποστολή πληροφοριακών δελτίων σε άλλες ΔΟΥ, ώστε κατά το δυνατόν να εξαλείφεται ή να ελαχιστοποιείται η διακινδύνευση της δημόσιας διαχείρισης. Ο έλεγχος δε αυτός μπορεί να επεκταθεί και σε στοιχεία τρίτων όταν στοιχειοθετούνται επαρκείς ενδείξεις που κλονίζουν την αξιοπιστία των υφιστάμενων δικαιολογητικών (ΕλΣυν Ολ. 1241, 1238/2014 κ.ά., πρβλ. ΣτΕ 1028, 336/2018 κ.ά.).

16. Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν πρέπει να συγχέονται με τη χρήση του αυτού όρου "έλεγχος", οι τακτικές ενέργειες των υπηρεσιακών οργάνων προς διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων του νόμου

για τη χορήγηση του δικαιώματος επιστροφής, με τον έλεγχο που διενεργείται προς διερεύνηση της επέλευσης ή μη των πιθανολογούμενων κινδύνων τέλεσης παράνομων πράξεων. Το πρώτο είδος ελέγχου αναλύεται σε διαπιστώσεις βάσει των προσκομισθέντων εγγράφων στα οποία βεβαιώνονται ή δηλώνονται απλώς οι νομικές πράξεις και τα πραγματικά περιστατικά που απαιτούνται για την επέλευση των αιτούμενων από τον φορολογούμενο έννομων συνεπειών. Ενώ το δεύτερο είδος συνίσταται στη διενέργεια επαληθεύσεων αν όντως όσα βεβαιώνονται ή δηλώνονται σε έγγραφα ανταποκρίνονται στην υλική πραγματικότητα, ήτοι είναι αληθή. Το ελέγχον όργανο στην ανωτέρω περίπτωση δεν οφείλει δηλαδή να προβεί μόνον σε τυπικές ενέργειες συγκέντρωσης στοιχείων που πιστοποιούν γεγονότα ή καταστάσεις. Πρέπει ακόμη να συγκεντρώσει τεκμήρια ικανά να δημιουργήσουν πεποίθηση περί την αλήθεια όσων βεβαιώνονται ή δηλώνονται στα έγγραφα. Για τη σύζευξη των εγγράφων στοιχείων με την πραγματικότητα και τη συναγωγή σχετικής πεποίθησης περί αυτήν μπορεί, αναλόγως των περιστάσεων, να απαιτείται η διενέργεια αυτοψίας, διασταυρώσεως στοιχείων και εν γένει η συλλογή πρόσφορων μέσων για την απόδειξη κρίσιμων συναλλαγών, όπως της απόδοσης του ΦΠΑ από την προμηθεύτρια εταιρεία.

17. Αναγκαίο πάντως υπόβαθρο των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργεί η φορολογική αρχή κατά τις ανωτέρω διατάξεις είναι η οργάνωση αυτών κατά τρόπο που να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους, ήτοι αφ' ενός η συγκέντρωση των ελεγκτικών εργασιών της υπηρεσίας στη διερεύνηση των κινδύνων που έχουν προηγουμένως εντοπισθεί, εν όψει πάντοτε της ιδιαιτερότητας κάθε περίπτωσης, και αφ' ετέρου η βελτιστοποίηση της χρήσης του ανθρώπινου ελεγκτικού δυναμικού και των λοιπών μέσων της υπηρεσίας προς επίτευξη, με στάθμιση των συνολικών ελεγκτικών αναγκών και δυνάμεων αυτής, του οικονομικότερου και αποδοτικότερου αποτελέσματος.

18. Στο π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (ΔΟΥ) και Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών» (φ. 6 Α'), ορίζονται τα εξής: (i) Στο άρθρο 6: «1.- Ο Προϊστάμενος του Τμήματος: α. Διευθύνει το τμήμα και είναι γενικά ενήμερος για όλες τις υποθέσεις και θέματα της αρμοδιότητάς του. Επιμελείται για την τήρηση των νόμων, Π. Διαταγμάτων, αποφάσεων και λοιπών εγκυκλίων που διέπουν τις αρμοδιότητες αυτές και του παρόντος Κανονισμού. Ενημερώνει τους υπευθύνους και υπαλλήλους των γραφείων του τμήματός του για τη νομοθεσία και νομολογία, που αφορά στην εκτέλεση της υπηρεσίας τους, και δίνει σ' αυτούς τις αναγκαίες επεξηγηματικές οδηγίες και κατευθύνσεις για την εφαρμογή τους. β. (...) Ασκεί άμεση εποπτεία στους υπαλλήλους του τμήματος και επιβλέπει συνεχώς την πορεία της εργασίας και την έγκαιρη και ακριβή διεκπεραίωσή

της. γ. (...) ε. Προσυπογράφει τα σχέδια φύλλων ελέγχου, πράξεων, αποφάσεων, παραστατικά βεβαιώσεων - εισπράξεων, εκπτώσεων και διαγραφών, πιστοποιητικών βεβαιώσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδονται από το Τμήμα του και ασκεί γενικά οποιαδήποτε άλλη αρμοδιότητα, η οποία θα μεταβιβάζεται σ' αυτόν από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ σε εκτέλεση των διατάξεων που ισχύουν. στ. (...) 3.- Οφείλει να τηρεί συνεχώς ενήμερο τον προϊστάμενο της ΔΟΥ και τους προϊσταμένους των κατά περίπτωση αρμόδιων τμημάτων για κάθε ανωμαλία, που διαπιστώνεται στο χειρισμό των φορολογικών υποθέσεων, στη διαδικασία του έργου βεβαίωσης, είσπραξης, πληρωμών, επιστροφών και διαγραφών, στα λοιπά στοιχεία, που απαιτούνται, για την ενέργεια των νομίμων διαδικασιών για περιφρούρηση και διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου και γενικά για κάθε αρρυθμία, που παρουσιάζεται από υποκειμενικούς λόγους, ή αντικειμενικές δυσχέρειες στη διεκπεραίωση της εργασίας του τμήματός του. (...)». (ii) Στο άρθρο 32, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του από την παρ. 2 του άρθρου 7 του π.δ/τος 2/1999: «1.- Το Γραφείο [ΦΠΑ] αυτό είναι αρμόδιο για την εφαρμογή των διατάξεων του Νόμου περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Ειδικότερα: α. Παρακολουθεί την εφαρμογή των ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων του ΦΠΑ, προβαίνοντας κάθε φορά στις απαιτούμενες για το σκοπό αυτό ενέργειες, όπως έκδοση φύλλων ελέγχου, πράξεων επιβολής προστίμου, αποφάσεων επιστροφής ΦΠΑ, πιστοποιητικών και βεβαιώσεων, υποδείξεις εντολών ελέγχου, απαντήσεις σε γραπτά ή προφορικά ερωτήματα φορολογουμένων. β. Παραλαμβάνει, επεξεργάζεται και αρχειοθετεί τις δηλώσεις και τα λοιπά σχετικά με το ΦΠΑ στοιχεία που υποβάλουν οι φορολογούμενοι ή αποστέλλουν άλλες Δημόσιες Υπηρεσίες (Κέντρο Πληροφορικής, Πολεοδομικά Γραφεία) και επιμελείται για την σωστή τήρηση του μητρώου φορολογουμένων. Συνεργάζεται με τα Τμήματα και Γραφεία των ΔΟΥ, για την προώθηση και επίλυση των θεμάτων που αφορούν γενικά τον ΦΠΑ 2. (...)». (iii) Στο άρθρο 164: «Ευθύνη Προϊσταμένων λοιπών τμημάτων. Ευθύνονται προσωπικά για τη νόμιμη, έγκαιρη και ακριβή εκτέλεση των καθηκόντων που τους ανατίθενται και καταλογίζονται από τον Υπουργό των Οικονομικών ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή για τη μη έγκαιρη ενέργεια των απαιτούμενων εργασιών και άσκηση παντός φορολογικού ή άλλου δικαιώματος του δημοσίου προς πρόληψη παραγραφής για την άμεση βεβαίωση των Φόρων και λοιπών εσόδων και την είσπραξή τους».

19. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη συνάγεται ότι ο Προϊστάμενος του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών Φόρων, που σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ 1078/1991, είναι αρμόδιος για την εφαρμογή των περί ΦΠΑ διατάξεων όταν δεν λειτουργεί ή παράλληλα με το Τμήμα ΦΠΑ, ενημερώνεται για το σύνολο των υποθέσεων της αρμοδιότητάς του και εποπτεύει την τήρηση της ορθής και νόμιμης διαδικασίας για την επιστροφή του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό ενημερώνει τον

Προϊστάμενο της ΔΟΥ για κάθε ανωμαλία που διαπιστώνεται στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ, ώστε να λαμβάνονται τα αναγκαία μέτρα και να διενεργούνται οι νόμιμες διαδικασίες για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, υποδεικνύει την έκδοση εντολών ελέγχου, όπου απαιτείται, και επιμελείται για τη διενέργεια των αναγκαίων ελέγχων και των κατάλληλων ελεγκτικών διασταυρώσεων, και, τέλος, προσυπογράφει τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, βεβαιώνοντας με τον τρόπο αυτό την ακρίβεια και πληρότητά τους, και τα εκδιδόμενα φύλλα και αποφάσεις επιστροφής φόρου, ελέγχοντας την ορθότητα και νομιμότητά τους, για τη συνέχιση της προβλεπόμενης διοικητικής ή και δημοσιονομικής διαδικασίας.

20. Εξ άλλου, από τον συνδυασμό των διατάξεων που παρατέθηκαν στις σκέψεις 8-12 και 18 συνάγεται περαιτέρω ότι αποτελούν διακριτές λειτουργίες εντός της ΔΟΥ, υπό το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση χρόνο, η έκδοση της εντολής ελέγχου, η εκτέλεση του ελέγχου αυτού και τέλος η εκτίμηση των αποτελεσμάτων του εν όψει της δοθείσας εντολής. Τούτο δε διότι για μεν την έκδοση της εντολής ελέγχου εκτιμάται η πραγματική ανάγκη διεξαγωγής του με βάση τους κινδύνους παράνομων ενεργειών που έχουν εντοπισθεί, ενώ για τον προγραμματισμό του δέοντος κάθε φορά ελέγχου επιστρατεύονται τα μέσα που είναι πρόσφορα για τη διερεύνηση της επελεύσεως ή μη του εντοπισθέντος κινδύνου, τέλος δε, κατά την τελική εκτίμηση, εξετάζεται η σύμπτωση των διεξαχθεισών ελεγκτικών εργασιών με τους στόχους που αρχικώς είχαν τεθεί στον έλεγχο. Συνακόλουθα, λόγω του διακριτού των ανωτέρω τριών φάσεων, τα εμπλεκόμενα κατά τον νόμο ή εν τοις πράγμασι σε αυτές πρόσωπα φέρουν και την ευθύνη που προσηύκει ανάλογα με τις κατά τον νόμο υποχρεώσεις του καθένα από αυτά. Ειδικώς πάντως ως προς τις ενέργειες των προϊσταμένων του Τμήματος ΦΠΑ, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι, ελλείψει γενικού εγχειριδίου ή συγκεκριμένων κατευθύνσεων από τους προϊσταμένους των, που σε μια ορθολογικώς οργανωμένη υπηρεσία επιβάλλεται να υφίστανται, οφείλουν να εντοπίζουν, κατά την επαγγελματική τους κρίση, τις ιδιαίτερου φορολογικού ενδιαφέροντος υποθέσεις και τις επισφαλείς αιτήσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, επισημαίνοντας και τους επαπειλούμενους δημοσιονομικούς κινδύνους για την αχρεώστητη επιστροφή φόρων, να επιμελούνται για τη διενέργεια των επιβαλλομένων από την επαγγελματική τους εμπειρία ελέγχων και για την κατ' ορθό τρόπο εκτέλεσή τους, να επιλαμβάνονται για την πληρότητα και επάρκειά τους, με τη διενέργεια όλων των αναγκαίων ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων, ανάλογα με τη βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες κάθε υπόθεσης, σε σχέση και με τα προσδοκώμενα αποτελέσματα, ώστε να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά τους και να εντοπίζεται και να προλαμβάνεται ο

δημοσιονομικός κίνδυνος από την τυχόν καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

21. Σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 56 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους τους και άλλες διατάξεις» (φ. 247 Α'), «[έ]λλειμμα δημόσιου υπολόγου είναι οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείρισή του, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση διαχείρισεως που θεωρείται έλλειμμα από το νόμο. Ως έλλειμμα θεωρείται και κάθε πληρωμή που: α) 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 διαχείρισεως». Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, το ποσό του ΦΠΑ που, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στις προηγούμενες σκέψεις, επιστρέφεται από την οικεία ΔΟΥ χωρίς να συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις ή βάσει δικαιολογητικών που αποδεικνύονται εικονικά, συνιστά, ως δημόσια δαπάνη που στηρίζεται σε τίτλο πληρωμής εκδοθέντα χωρίς τις νόμιμες προϋποθέσεις, έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης της οικείας ΔΟΥ. Για την αναπλήρωση του εν λόγω ελλείμματος καταλογίζονται, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.δ/τος 1264/1942 (φ. 100 Α'), που ορίζει ότι «(...) οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί (...), προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων (...), εκτός από τον υπόλογο, και το μετ' αυτού συνευθυνόμενο υπηρεσιακό όργανο, που, παραβιάζοντας τις εκ του νόμου ή εκ της θέσης και των καθηκόντων του υποχρεώσεις του, συνέβαλε αποφασιστικά και αιτιωδώς στη δημιουργία του διαχειριστικού αυτού ελλείμματος.

22. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη συνάγεται ότι νομίμως εγείρεται ζήτημα δημοσιονομικής ευθύνης για τον προϊστάμενο του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών Φόρων που προσυπογράφει την απόφαση επιστροφής του φόρου και το οικείο ΑΦΕΚ βεβαιώνοντας ανακριβώς τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων επιστροφής του, χωρίς προηγουμένως να επιμεληθεί ώστε να διενεργηθεί ο απαιτούμενος από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις (σκέψεις 8-12) έλεγχος, ή χωρίς τη διενέργεια των αναγκαίων και επιβαλλόμενων από τις ειδικότερες περιστάσεις κάθε υπόθεσης ελεγκτικών ενεργειών. Για τη δημιουργία ωστόσο δημοσιολογιστικής ευθύνης τού ως κυρίως υπευθύνου ή συνευθυνομένου για την αναπλήρωση του ποσού του ελλείμματος που προκλήθηκε από την επιστροφή ΦΠΑ, απαιτείται, επιπλέον, η διαπίστωση ότι η μη συνδρομή των ως άνω σφαλμάτων θα είχε οδηγήσει σε έκδοση

πράξης διαφορετικού περιεχομένου από αυτήν που εκδόθηκε, καθώς οι παραλειφθείσες και δέουσες, εν όψει των συνθηκών, ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ικανές να αποτρέψουν ή εντοπίσουν το έλλειμμα, δεδομένου ότι με τη διενέργειά τους θα είχε με βεβαιότητα αποδειχθεί ή έστω σοβαρώς πιθανολογείται ότι θα είχε αποδειχθεί, η παράνομη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και θα είχε αποφευχθεί η μη νόμιμη εκταμίευση του αντίστοιχου ποσού. Αν αυτό διαπιστωθεί, τότε οι ανωτέρω νομίμως καταλογίζονται ανεξαρτήτως αν μεταξύ των πράξεων και παραλείψεων τους και της δημιουργίας του ελλείμματος παρεμβάλλονται πράξεις ή παραλείψεις άλλων προσώπων που εμφανίζονται ως εγγύτερες αιτίες δημιουργίας του ελλείμματος, δεδομένου ότι αυτές δεν είναι αυτοτελείς, αλλά συνιστούν αναμενόμενο αποτέλεσμα των προηγηθεισών πλημμελών ενεργειών τους, με αποτέλεσμα να στοιχειοθετούν αλυσίδα αιτιώδους διαδρομής, επιφέροντας από κοινού το ζημιογόνο αποτέλεσμα (πρβλ. ΕλΣυν Ολ. 1238-1241/2014, 3283/2013, 2443/2007, Ι Τμ. 502, 376/2017, 2235, 426/2016 κ.ά.).

23. Το δικάσαν Τμήμα, κατά την ανέλεγκτη αναιρετικώς περί τα πράγματα κρίση του, δέχθηκε ότι, όπως διαπιστώθηκε με την .../12.12.2005 πορισματική αναφορά της Περιφερειακής Διεύθυνσης ... της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, και την .../12.2.2008 πορισματική έκθεση της Οικονομικής Επιθεώρησης ... , η επιχείρηση ... με έδρα ... , για την χρονική περίοδο από ... έως ... , αιτήθηκε και έλαβε επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 1.625.978.931 δρχ. ή 4.771.765,00 ευρώ, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία και άλλα παραστατικά. Συγκεκριμένα, ζήτησε και υπέβαλε εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς) που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις ... και ... , για την προμήθεια εμπορευμάτων [φωτογραφικό χαρτί τύπου ...], που οι τελευταίες φέρονταν ότι προμηθεύτηκαν από την εταιρεία ... , η οποία ήταν ανύπαρκτη, αφού δεν άσκησε καμία δραστηριότητα, τα οποία εν συνεχεία μεταφέρονταν εικονικά προς ... και εξάγονταν. Στη συνέχεια, για την παράδοση [εξαγωγή] αυτών, κυρίως στη Βουλγαρία, εξέδιδε φορολογικά στοιχεία και άλλα τελωνειακά παραστατικά (τιμολόγια πώλησης, διασαφήσεις εξαγωγής, CMR, EIR1). Τα στοιχεία και έγγραφα αυτά κρίθηκαν ως εικονικά, διότι αφορούσαν προϊόντα που οι προμηθευτές της φέρονταν ότι προμηθεύονταν από ανύπαρκτη επιχείρηση, ενώ από την έρευνα που έγινε στη Βουλγαρία στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής και από την αντιπαραβολή μεταξύ των στοιχείων που παρελήφθησαν από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές καθώς και το ανακριτικό υλικό το οποίο συγκεντρώθηκε από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων ... , διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε εξήχθησαν ποσότητες φωτογραφικού χαρτιού τύπου ... , οι οποίες φέρονται ως αγορασθείσες βάσει των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των προαναφερθεισών επιχειρήσεων με έδρα ... και ... αντίστοιχα, αλλά ποσότητες χαρτιού ευτελούς αξίας (απόχαρτα), που

κατέληγαν συνήθως σε πολτοποίηση έναντι μηδαμινής αξίας. Με τη διαδικασία αυτή η εταιρεία ... υπέβαλε στη ΔΟΥ ... εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία και άλλα παραστατικά με τις αντίστοιχες ψευδείς περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, τα οποία αφού ελέγχονταν από τη ΔΟΥ εκδίδονταν αποφάσεις επιστροφής του αντίστοιχου ΦΠΑ.

24. Το δικάσαν Τμήμα κατά την αναιρετικώς ανέλεγκτη κρίση του δέχθηκε ότι η ήδη αναιρεσείουσα, η οποία διετέλεσε Προϊσταμένη του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών φόρων της ΔΟΥ ... από ... έως και ... , συνυπέγραψε, για την επιστροφή ΦΠΑ στην εταιρεία ... , 26 αποφάσεις επιστροφής και τα αντίστοιχα ΑΦΕΚ για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου σε ποσοστό 90%, και 23 ΑΦΕΚ για την επιστροφή του υπολειπόμενου ποσοστού 10%, συνολικού ποσού 1.379.366.691 δρχ. (4.048.031,37 ευρώ), χωρίς να θεωρήσει τις συναλλαγές αυτές ύποπτες και να προτείνει εγκαίρως στους εκάστοτε προϊσταμένους της, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 6 και 32 του π.δ/τος 16/1989 και της ΠΟΛ 1281/1998, τη διενέργεια ελέγχου στην εταιρεία αυτή, παρά το γεγονός ότι κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα φέρεται να πραγματοποιήσει, χωρίς διαμεσολάβηση τραπεζών, συναλλαγές ποσού 9.750.705.188 δρχ. (28.615.422,40 ευρώ), που εν όψει του μεγέθους του και της χρονικής εγγύτητας των συναλλαγών δεν ήταν δυνατόν να διακινείται χωρίς τη διαμεσολάβηση τράπεζας. Επίσης, για την επιστροφή του υπολοίπου ποσοστού 10%, ποσού 90.706.718 δρχ., της χρήσης ... , δεν εισηγήθηκε στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ... τη διενέργεια του προβλεπόμενου στο άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1078/1991 ελέγχου, και, επιπλέον, αν και είχε την επιμέλεια της τήρησης των βιβλίων του Τμήματος, δεν καταχώρισε την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που συντάχθηκε από τον ελεγκτή ... , μετά τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ για την περίοδο ... έως

25. Με βάση τις ως άνω παραδοχές έκρινε ότι συνετέλεσε με βαρεία αμέλεια στην πρόκληση του ελλείμματος από την αχρεώστητη επιστροφή του ΦΠΑ στην ως άνω εταιρεία και νομίμως καταλογίστηκε ως συνευθυνόμενη για την αποκατάσταση του ελλείμματος, διότι ως Προϊσταμένη του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών φόρων της ΔΟΥ δεν επέδειξε την δέουσα προσοχή και επιμέλεια, ώστε να αντιληφθεί ότι η εξόφληση των συναλλαγών της αιτούσας την επιστροφή επιχείρησης (συνολικού ύψους 9.750.705.188 δρχ.) γινόταν σε μετρητά, γεγονός που καθιστούσε τη συγκεκριμένη φορολογική υπόθεση ύποπτη και γεννούσε βάσιμες υποψίες εικονικότητας, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1281/1998, και δεν ενημέρωσε τους εκάστοτε προϊσταμένους της για τη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου σε βάθος της επιχείρησης, με συνέπεια να μην καταστεί έγκαιρα δυνατή η ανακάλυψη της εικονικότητας των ως άνω εξαγωγών, να διαγνωσθεί το παράνομο των επιστροφών και να αποτραπεί η εκταμίευση του ως άνω υπέρογκου ποσού ως επιστροφή ΦΠΑ στην ως άνω

επιχείρηση. Η ευθύνη της δεν αναιρείται λόγω της αποστολής των εγγράφων .../10.5.1999, .../10.5.1999 (υπογεγραμμένων από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ...), στο πλαίσιο του πρώτου προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ, του .../28.3.2000 (υπογεγραμμένου από την ίδια), κατά τη διάρκεια επαναλαμβανομένων μηνιαίων επιστροφών ΦΠΑ, και .../4.7.2000 και .../4.7.2000 (υπογεγραμμένων από τον ελεγκτή ...), κατά τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ στο πλαίσιο της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε ποσοστό 10%, με τα οποία ζητήθηκε από την ... ΔΟΥ ... η διενέργεια έρευνας με αντιπαραβολικό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αξίας 104.454.970, 387.973.616, 5.954.570 και 33.997.668 δρχ. αντίστοιχα, που εκδόθηκαν από την εταιρεία ... και ... , με παραλήπτη την Τούτο διότι, πέραν του ότι ο διενεργηθείς από την ΔΟΥ ... έλεγχος στην εταιρεία ... , δεν ήταν εμπεριστατωμένος, αφού η διαπιστωθείσα κατ' αυτόν νόμιμη λειτουργία της εν λόγω επιχείρησης δεν δικαιολογείτο, δεδομένου ότι αυτή είχε τεθεί σε εκκαθάριση στις ... και παρολαυτά συνέχισε, σύμφωνα με την .../12.2.2008 πορισματική έκθεση, να εκδίδει και να λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία «αξίας δισεκατομμυρίων δρχ.» (σελ 49 της .../12.2.2008 πορισματικής έκθεσης), η ίδια υπέγραψε τα ΑΦΕΚ αν και δεν έλαβε γνώση του .../15.9.2000 εγγράφου της ΔΟΥ ... ή άλλου απαντητικού εγγράφου, και επομένως δεν είχε καμία πληροφόρηση σχετικά με την αιτηθείσα έρευνα με αντιπαραβολικό έλεγχο των φορολογικών στοιχείων της εκδότριας αυτών επιχείρησης, και, σε κάθε περίπτωση, δεν ζήτησε, και μάλιστα μετ' επιτάσεως, τη διενέργεια άμεσου ουσιαστικού ελέγχου.

26. Μετά από αυτά το δικάσαν Τμήμα απέρριψε τους προβληθέντες ενώπιον του ισχυρισμούς ότι στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται η ΠΟΛ 1281/1998, ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1078/1991 δεν διενεργείται έλεγχος για την επιστροφή του υπολοίπου ποσοστού 10% του ΦΠΑ και ότι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ είναι ενήμερος για κάθε σχετική υπόθεση. Οι ισχυρισμοί απορρίφθηκαν με την αιτιολογία ότι, εκ της θέσεως της και της υποχρέωσής της προς υπόδειξη ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 6, 31 και 32 του π.δ/τος 16/1989, γνωρίζοντας τις διατάξεις περί ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της ΠΟΛ 1281/1998, όφειλε να υποδείξει μετ' επιτάσεως στα αρμόδια όργανα (προϊστάμενο ΔΟΥ και Διεύθυνση Ελέγχου) τη διενέργεια σε βάθος ελέγχου, προκειμένου να διασφαλίσει τα συμφέροντα του Δημοσίου, και ότι ο προϊστάμενος ΔΟΥ απλώς συνυπογράφει τις πράξεις επιστροφής ΦΠΑ και τα ΑΦΕΚ, σε αντίθεση με τον προϊστάμενο του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών Φόρων που γνωρίζει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης, η δε ευθύνη της ουδόλως αναιρείται από τη συντρέχουσα ευθύνη λοιπών προσώπων και, τέλος, ότι η μη υποχρέωση ελέγχου για την επιστροφή του υπολειπόμενου ποσοστού 10% του ΦΠΑ κατά την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, δεν αναρροφεί την υποχρέωση της να υποδείξει τακτικό ή έκτακτο έλεγχο σε περιπτώσεις υπονοιών περί μη ύπαρξης δικαιώματος επιστροφής ΦΠΑ.

27. Η ήδη αναιρεσείουσα με την έφεσή της προέβαλλε ότι δεν βαρύνεται με οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα, καθόσον: (α) Εφήρμοσε το σύνολο των σχετικών διατάξεων που διέπουν τη διαδικασία για την επιστροφή του ΦΠΑ, αφού τα υποβληθέντα για την επιστροφή του φόρου δικαιολογητικά από την εταιρεία ... ήταν πλήρη και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, δεδομένου ότι για τις εξαγωγές προς τρίτες χώρες επαρκές δικαιολογητικό οριστικής εξαγωγής των αγαθών ήταν το αντίτυπο ΕΔΕ Νο 3. (β) Η ίδια αλλά και οι αρμόδιοι υπάλληλοι της ΔΟΥ επικοινωνούσαν κατά διαστήματα με το Τελωνείο ... , προκειμένου να επιβεβαιώσουν την εγκυρότητα των υποβληθέντων ΕΔΕ, η οποία και επιβεβαιωνόταν. (γ) Δεν διαπιστώθηκε η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών από τους διενεργηθέντες λοιπούς ελέγχους (σχ. η από 30.4.1999 έκθεση προσωρινού ελέγχου της υπαλλήλου ... , την έκθεση δεύτερου ελέγχου του υπαλλήλου ... , τους από 10.9.2001 και 18.10.2001 ελέγχους των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων). (δ) Στο πλαίσιο του πρώτου προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ με τα ... , .../10.5.1999 και .../28.3.2000 αρχικά έγγραφα, καθώς και τα ... και .../4.7.2000 υπομνηστικά έγγραφα, ζητήθηκε από την ΔΟΥ ... η διενέργεια έρευνας-αντιπαραβολικού ελέγχου φορολογικών στοιχείων της χρήσης του έτους ... και ... για την βασική προμηθεύτρια της ... , ήτοι την εταιρεία ... , ενώ με το .../10.9.2001 όμοιο έγγραφο ζητήθηκε από τη ΔΟΥ ... νέος αντιπαραβολικός έλεγχος της ανωτέρω εταιρείας, εκ των οποίων απαντήθηκε μόνο το .../28.3.2000 έγγραφο, σύμφωνα δε με το απαντητικό .../15.9.2000 έγγραφο της ΔΟΥ ... , τα τιμολόγια, για τα οποία ζητήθηκε έλεγχος, καταχωρήθηκαν στο Γενικό Ημερολόγιο της βασικής προμηθεύτριας με αρ. πρωτ. .../29.6.1999 και αποδόθηκε ο αναλογών σε αυτά ΦΠΑ. (ε) Η εικονικότητα των συναλλαγών της ... αποδείχθηκε μεταγενέστερα κατόπιν χρονοβόρων ελέγχων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων και οφείλεται αποκλειστικά στην εξαπάτηση των αρμοδίων τελωνειακών και φορολογικών οργάνων από την ανωτέρω εταιρεία αναφορικά με την πραγματοποίηση των επίμαχων εξαγωγών. (στ) Δεν τυγχάνει εφαρμοστέα η ΠΟΛ. 1281/1998, η οποία αφορά αποκλειστικά στη διαδικασία ελέγχου, για την οποία είναι αρμόδια άλλα όργανα, και όχι στη διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ. (ζ) Ο εκάστοτε Προϊστάμενος της ΔΟΥ ως υπογράφων τις οικείες αποφάσεις επιστροφής ΦΠΑ και τα οικεία ΑΦΕΚ είναι ενήμερος για κάθε σχετική υπόθεση. (η) Στο άρθρο 9 της ΠΟΛ. 1078/1991 δεν προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου κατά την επιστροφή του υπολοίπου ποσοστού 10% του ΦΠΑ, σύμφωνα και με το άρθρο 3 της ίδιας ΠΟΛ. Οι ισχυρισμοί αυτοί απορρίφθηκαν από το δικάσαν Τμήμα με την αιτιολογία ότι η παράλειψη της υποχρέωσής της να υποδείξει στον προϊστάμενο της ΔΟΥ την ανάγκη διενέργειας τακτικού ή έκτακτου ελέγχου ΦΠΑ, αν και η υπόθεση ήταν ύποπτη, δεδομένου ότι στο φάκελο της αιτούσας εταιρείας εμφανίζονταν για όλο το κρίσιμο χρονικό διάστημα

(...) υψηλά πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ, ενώ η εξόφληση των οικείων τιμολογίων αξίας δισεκατομμυρίων δραχμών γινόταν χωρίς τη μεσολάβηση τραπεζικού ιδρύματος, συνιστά αμελή υπηρεσιακή συμπεριφορά, που συνέβαλε αιτιωδώς στην πρόκληση του επίμαχου ελλείμματος, καθόσον τυχόν υπόδειξη εκ μέρους της για τον έλεγχο της υπόθεσης σε βάθος, θα οδηγούσε, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων, τουλάχιστον στην αποκάλυψη της εικονικότητας των αγορών της ... από τη βασική της προμηθεύτρια εταιρεία. Επιπλέον, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη, εν όψει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της υπόθεσης, η ευθύνη της δεν αίρεται ούτε λόγω της πληρότητας των δικαιολογητικών της αιτούσας εταιρείας, ούτε εξαιτίας της μεταγενέστερης αποκάλυψης της εικονικότητας καθώς αν είχε υποδειχθεί από την ίδια έλεγχος σε βάθος, θα μπορούσε να αποκαλυφθεί εγκαίρως, ούτε, τέλος, λόγω της αποστολής του .../28.3.2000 εγγράφου, καθόσον ο διενεργηθείς κατόπιν αυτού απλός τυπικός έλεγχος της καταχώρισης των τιμολογίων στο Γενικό Ημερολόγιο της βασικής προμηθεύτριας από την ΔΟΥ ... (βλ. .../15.9.2000 έγγραφο της ΔΟΥ ...) δεν συνιστά επιβεβαίωση της εν τοις πράγμασι λειτουργίας της, ενώ οι λοιποί επικαλούμενοι πρόσθετοι έλεγχοι, δεν διενεργήθηκαν με δική της πρωτοβουλία, κατά δε το χρονικό διάστημα που διατέλεσε προϊσταμένη δεν προκύπτει οποιαδήποτε επικοινωνία με το Τελωνείο ... προς επιβεβαίωση της γνησιότητας των παραστατικών εξαγωγής της αιτούσας εταιρείας. Συναφώς οι ισχυρισμοί της ότι δεν έχει καμία ευθύνη για τη δημιουργία του επίμαχου ελλείμματος, κατ' επίκληση των ..., ... και ... απαλλακτικών βουλευμάτων του Συμβουλίου Εφετών ... και των ενεργειών της μετά τον ... του έτους ... σχετικά με την αποκάλυψη της εικονικότητας των εικονικών συναλλαγών, απορρίφθηκαν, ο μεν πρώτος διότι τα ως άνω βουλεύματα δεν αφορούσαν την ίδια, ο δε δεύτερος διότι οι ενέργειες της μετά τη λήξη της θητείας της στη ΔΟΥ ... , δεν αναιρούσαν τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών της κατά το χρόνο πρόκλησης του επίμαχου ελλείμματος. Ομοίως απορρίφθηκε και ο ισχυρισμός της ότι δεν ήταν υποχρεωτική η μεσολάβηση τράπεζας για τις επίμαχες συναλλαγές με την αιτιολογία ότι η μη υποχρέωση μεσολάβησης τραπεζικού ιδρύματος και η ακολουθούμενη πρακτική στις συναλλαγές με βουλγαρικές επιχειρήσεις δεν αναιρούσαν την υποχρέωσή της να θεωρήσει, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1281/1998, αυτού του ύψους τις συναλλαγές, χωρίς μεσολάβηση τράπεζας, ως ύποπτες και να υποδείξει τον σε βάθος έλεγχό τους, παράλειψη για την οποία, άλλωστε, με την .../2012 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων ... , της επιβλήθηκε δετής ποινή κάθειρξης.

28. Εν συνεχεία, με την αναιρεσιβαλλόμενη, απορρίφθηκε και ο ισχυρισμός της ότι δεν στοιχειοθετείται αιτιώδης σύνδεσμος των πράξεων της με τη δημιουργία του ελλείμματος, με την αιτιολογία ότι κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, αν είχε υποδείξει τον σε βάθος έλεγχο της προαναφερόμενης επιχείρησης , θα

είχε αποκαλυφθεί η εικονικότητα των αγορών από τη βασική προμηθεύτρια εταιρεία, αφού θα διαπιστωνόταν η εν τοις πράγμασι μη λειτουργία της, μέσω δε της αίτησης αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής των αρμοδίων βουλγαρικών τελωνειακών αρχών, θα είχε διαπιστωθεί και η εικονικότητα των επίμαχων εξαγωγών.

29. Η αναιρεσείουσα ισχυρίστηκε ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας ότι δεν φέρει την ιδιότητα του υπολόγου, και ότι ως αστικώς υπεύθυνη δεν φέρει δόλο ή βαρεία αμέλεια, ώστε να είναι νόμιμος ο καταλογισμός της, ενώ και η σχετική αξίωση του Δημοσίου έχει παραγραφεί σύμφωνα με το άρθρο 38 του υπαλληλικού κώδικα και, τέλος ότι αναρμοδίως η καταλογιστική απόφαση εκδόθηκε από τον οικονομικό επιθεωρητή. Οι ισχυρισμοί αυτοί απορρίφθηκαν από το δικάσαν Τμήμα με την αιτιολογία ότι αρμοδίως, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 ν.1264/1942, καταλογίστηκε από τον οικονομικό επιθεωρητή ως συνευθυνόμενη στη δημιουργία του ελλείμματος, λόγω της ανάμειξής της στη διαχείριση της ΔΟΥ, και υπό την ιδιότητά της αυτή φέρει ειδική και αυξημένη ευθύνη, τόσο από πλευράς μορφής και βαθμού υπαιτιότητας, όσο και από πλευράς χρόνου παραγραφής, που διαφοροποιείται από τη γενική ευθύνη που υπέχουν οι υπάλληλοι που προξενούν ζημία στο Δημόσιο με υπαίτιες, από δόλο ή βαρεία αμέλεια, πράξεις ή παραλείψεις κατά την εκτέλεση των υπηρεσιακών, μη διαχειριστικών, καθηκόντων τους, ελλείψει δε ειδικής διάταξης, η αξίωση του Δημοσίου προς καταλογισμό υπόκειται στην 20ετή παραγραφή του άρθρου 249 ΑΚ, και όχι στη διετή παραγραφή του άρθρου 38 του Υπαλληλικού Κώδικα (ν. 2683/1999) (ΕλΣυν Ολ. 1385/2013, 1766/1993, 750/1991, Ι Τμ. 629/2015).

30. Με την έφεση και τους προσθέτους λόγους ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας η ήδη αναιρεσείουσα ισχυρίστηκε, κατ' επίκληση και της 146/2004 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ότι η ευθύνη της ρυθμίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 4 του ν.2362/1995, με τις οποίες απαιτείται η συνδρομή δόλου ή βαρείας αμέλειας, ότι με την καταλογιστική απόφαση δεν της αποδίδεται βαρεία αμέλεια και είναι, ως εκ τούτου, νομικά πλημμελής και, ότι σε άλλες περιπτώσεις οι υπάλληλοι των ΔΟΥ καταλογίζονται από τους οικονομικούς επιθεωρητές μόνο επί συνδρομής δόλου ή βαρείας αμέλειάς τους, με αποτέλεσμα ο το πρώτον καταλογισμός της και για ελαφρά αμέλεια αντιβαίνει στην αρχή της ισότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης. Οι ισχυρισμοί αυτοί απορρίφθηκαν με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την αιτιολογία ότι η ίδια καταλογίστηκε ως συνευθυνόμενη με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.δ/τος 1264/1942, οι οποίες είναι επί μακρόν γνωστές και σαφείς αναφορικά με την ευθύνη των προσώπων που συμμετέχουν αιτιωδώς στην πρόκληση ελλείμματος, και, ως ειδικές, δεν έχουν καταργηθεί από τις

διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού (ν. 2362/1995) ή τις διατάξεις του ν. 2343/1995 ή τις οργανωτικού χαρακτήρα διατάξεις του π.δ/τος 211/1996, χωρίς να τίθεται ζήτημα εφαρμογής των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, λόγω του αποκαταστατικού χαρακτήρα του καταλογισμού. Περαιτέρω, το δικάσαν Τμήμα έκρινε συναφώς, απορρίπτοντας σχετικό λόγο της αναιρεσείουσας, ότι δεν μπορούσε να προβεί σε μείωση του ποσού του καταλογισμού, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 85 παρ. 2 του Υπαλληλικού Κώδικα (π.δ. 611/1977), η οποία δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση καταλογισμού ελλείμματος σε βάρος συνευθυνόμενου με τον υπόλογο προσώπου.

31. Το δικάσαν Τμήμα, ακολουθώντας, απέρριψε ως αβάσιμο τον προβληθέντα με την έφεση ισχυρισμό της ήδη αναιρεσείουσας, ότι η καταλογιστική απόφαση είναι ανατιολόγητη, δεχόμενο, κατά την ανέλεγκτη περί τα πράγματα κρίση του, ότι στο σώμα της προσβληθείσας ενώπιόν του καταλογιστικής απόφασης παρατίθενται τα στοιχεία που θεμελιώνουν την ύπαρξη, τον τρόπο δημιουργίας και το ύψος του ελλείμματος και την αξίωση του Δημοσίου, από την άποψη του αιτιώδους συνδέσμου, κατά της αναιρεσείουσας ως συνευθυνόμενης για την αποκατάστασή του και ότι η συνοπτικώς παρατιθέμενη σε αυτήν αιτιολογία συμπληρώνεται πλήρως από τα στοιχεία του φακέλου, ενώ δεν απαιτούνταν η απόδειξη της διαχείρισης εκ μέρους της δημοσίου χρήματος για τη νομική θεμελίωση και την ιστορική τεκμηρίωση του καταλογισμού, ούτε η αναφορά στην καταλογιστική απόφαση των στοιχείων των συγκαταλογισθέντων προσώπων, καθόσον η ευθύνη της είναι αυτοτελής και εδράζεται αποκλειστικά στις αποδιδόμενες σε αυτήν παραλείψεις, ενώ και η μοναδική αναφορά σε αυτήν της λέξης «ζημία» δεν την καθιστά αντιφατική ως προς το αποτέλεσμα της αμελούς συμπεριφοράς της ίδιας, δεδομένου ότι από την ίδια την καταλογιστική απόφαση αλλά και από τα έγγραφα στα οποία αυτή παραπέμπει προκύπτει με σαφήνεια ότι ευθύνεται για την πρόκληση ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση.

32. Με τις παραδοχές αυτές, σύμφωνα και με όσα έγιναν δεκτά από το Δικαστήριο τούτο στις σκέψεις που προηγήθηκαν (σκέψεις 14-17, 19, 20 και 22), το δικάσαν Τμήμα, ορθώς ερμήνευσε και εφάρμοσε τις προαναφερόμενες διατάξεις (σκέψεις 8-12, 18 και 21). Ειδικότερα, το δικάσαν Τμήμα με επαρκή αιτιολογία απέρριψε τους προβληθέντες ενώπιον του λόγους έφεσης και έκρινε ότι η αναιρεσείουσα συνευθύνεται για την αποκατάσταση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, λόγω της μη επίδειξης της απαιτούμενης από τις περιστάσεις επιμέλειας, και δη από τη συχνότητα, τη χρονική εγγύτητα και το μέγεθος των συναλλαγών, που δεν δικαιολογούσε την καταβολή του τιμήματος σε μετρητά, και της έλλειψης οποιασδήποτε μέριμνας της για τη διενέργεια του δέοντος ελέγχου, ώστε να εξακριβωθεί η γνησιότητα και η ακρίβεια των υποκείμενων συναλλαγών, και, ακολουθώντας,

διά της συνυπογραφής των αποφάσεων επιστροφής. Οι ανωτέρω αναφερθείσες παραδοχές πραγματικών περιστατικών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψεις 23 και 24) αρκούσαν για την κατ' ορθή νομική κρίση θεμελίωση της παράνομης και υπαίτιας, σε βαθμό βαρείας αμέλειας, συμπεριφοράς της ήδη αναιρεσείουσας, και του αιτιώδους συνδέσμου της συμπεριφοράς αυτής με το διαπιστωθέν έλλειμμα. Και τούτο διότι, όπως ειδικώς διαπιστώνεται, η ορθή και κατά νόμιμο τρόπο άσκηση των καθηκόντων της και η απαιτούμενη μέριμνα για τη διενέργεια των κατάλληλων ελεγκτικών ενεργειών, ήταν ικανή και θα αποδείκνυε την παράνομη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αφού θα διαπίστωνε την εικονικότητα των υποκείμενων συναλλαγών. Ο αιτιώδης, εξ άλλου, σύνδεσμος προς το επελθόν αποτέλεσμα, δεν αποκλείεται ούτε διακόπηκε εξαιτίας της παρεμβολής πράξεων ή παραλείψεων τρίτων προσώπων. Εξ άλλου, το δικάσαν Τμήμα, με πλήρη αιτιολογία απέρριψε και τους προβληθέντες με την έφεση ισχυρισμούς αναφορικά με την πληρότητα των υποβληθέντων δικαιολογητικών, τον μη εντοπισμό της εικονικότητας από προηγούμενους ελέγχους και τον αντιπαραβολικό έλεγχο ή και τη μη απάντηση στα αποσταλθέντα δελτία πληροφοριών. Τέλος, δεχόμενο ότι η ήδη αναιρεσείουσα καταλογίστηκε ως συνευθυνόμενη με βάση τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του ν. 1264/1942, που δεν έχει καταργηθεί από τις διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού (ν. 2362/1995) ή τις διατάξεις του ν. 2343/1995 ή τις οργανωτικού χαρακτήρα διατάξεις του π.δ/τος 211/1996, με νόμιμη και επαρκή αιτιολογία απέρριψε και τον προβληθέντα ενώπιόν του ισχυρισμό της ήδη αναιρεσείουσας, ότι η καταλογιστική απόφαση στερείται νομίμου ερείσματος, διότι με αυτή δεν της αποδίδεται δόλος ή βαρεία αμέλεια, όπως απαιτείται από την παράγραφο 4 του άρθρου 56 του ν. 2362/1995, ορθώς απέρριψε σιγή και τον προβληθέντα ισχυρισμό ότι σε αντίστοιχες περιπτώσεις, σύμφωνα και με την 146/2004 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ο καταλογισμός διενεργείται μόνο επί συνδρομής δόλου ή βαρείας αμέλειας τους, με αποτέλεσμα ο το πρώτον καταλογισμός της και για ελαφρά αμέλεια αντιβαίνει στην αρχή της ισότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και, ρητώς τον ισχυρισμό περί αντίθεσης της καταλογιστικής απόφασης στην αρχή της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης.

33. Επομένως, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι λόγοι αναιρέσεως είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι, κατά το μέρος δε που με αυτούς πλήττεται η ανέλεγκτη περί τα πράγματα κρίση του Δικαστηρίου της ουσίας, είναι απορριπτέοι ως απαράδεκτοι.

34. Μειοψήφησε η Σύμβουλος Νεκταρία Δουλιανάκη η οποία διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης που συνιστά αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της

Ένωσης, δεν μπορεί να εξαρτάται από περίπλοκες ή χρονοβόρες διοικητικές και ελεγκτικές διαδικασίες ή τη διενέργεια δυσανάλογων ελεγκτικών επαληθεύσεων (C-78/00, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκ. 33 και 34, C-25/07, Sosnowska, σκ. 17, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, σκ. 33), πρέπει όμως να πλαισιώνεται από ένα θεσμοθετημένο και σαφές σύστημα ελέγχου, ικανό, αφενός, να διασφαλίσει την ικανοποίησή του εγκαίρως, σε εύλογο χρόνο, και, αφετέρου, να αποσοβήσει τους πιθανούς κινδύνους καταχρηστικής άσκησης του, ώστε να ελαχιστοποιείται ο δημοσιονομικός κίνδυνος. Στο σύστημα αυτό, για τον συγκερασμό των δύο αυτών, συγκρουόμενων ως ένα βαθμό, παραμέτρων, απαιτείται, για λόγους ασφάλειας δικαίου, στο πλαίσιο της λειτουργίας ενός συστήματος αξιολόγησης κινδύνων, να αποτυπώνονται και οι κατά περίπτωση ενδεικνυόμενες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, ώστε να προσδιορίζεται και να καθίσταται σαφές στα εμπλεκόμενα πρόσωπα το μέτρο της ευθύνης τους. Ελλείπει ενός τέτοιου συστήματος ελέγχου, ως εν προκειμένω, τα όργανα της φορολογικής αρχής δεν απεκδύονται μεν της αρμοδιότητάς τους για την επιμέλεια διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων για τη συναγωγή των αναγκαίων τεκμηρίων αλήθειας των βεβαιούμενων στα υποβληθέντα δικαιολογητικά γεγονότων, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 17, η ευθύνη τους όμως από την παράλειψή τους εξαρτάται από την εξ αρχής ύπαρξη αντικειμενικών ενδείξεων ικανών να εγείρουν βάσιμες υποψίες καταχρηστικής άσκησης του δικαιώματος, καθόσον σε διαφορετική περίπτωση η ευθύνη τους καθίσταται εγγυητική εκ μόνης της εποπτικής ή ελεγκτικής αρμοδιότητάς τους, χωρίς να διαπιστώνεται αποκλίνουσα από τις υπηρεσιακές τους υποχρεώσεις συμπεριφορά. Ζήτημα δηλαδή ευθύνης τους εγείρεται μόνο στην περίπτωση που για οποιονδήποτε λόγο υφίστανται τεκμηριωμένες υπόνοιες αναλήθειας της υποκείμενης συναλλαγής, και δεν αρκεί η διαπίστωση της δυνατότητας αποκάλυψής της σε περίπτωση διενέργειας των κατάλληλων, και άδηλων κατά το χρόνο εξέτασης της αίτησης, ελεγκτικών ενεργειών που τελικώς παραλείφθηκαν. Εν όψει αυτών, το δικάσαν Τμήμα πλημμελώς εφάρμοσε τις αναφερόμενες στις σκέψεις 8-12, 18 και 21 διατάξεις και με πλημμελή αιτιολογία απέρριψε τους προβληθέντες ενώπιόν του λόγους έφεσης αναφορικά με την έλλειψη ευθύνης της ήδη αναιρεσείουσας, δεδομένου ότι από τις παραδοχές της αναιρεσιβαλλομένης δεν προκύπτει ούτε ότι οι υποβληθείσες ενώπιον της φορολογικής αρχής αιτήσεις δεν συνοδεύονταν από τα προβλεπόμενα εκ του νόμου φωτοαντίγραφα των περιοδικών εκκαθαρίσεων και προσωρινών δηλώσεων, ή τα τιμολόγια και τις αναγκαίες διασαφήσεις και τελωνειακά έγγραφα, ή ότι υπήρχαν τεκμηριωμένες υπόνοιες μη γνησιότητάς τους. Η αποδιδόμενη πλημμέλεια της μη ορθής αξιολόγησης του στοιχείου της μη διαμεσολάβησης τραπεζικού ιδρύματος για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, η οποία σε κάθε περίπτωση κατά την ισχύουσα νομοθεσία δεν ήταν υποχρεωτική, δεν συνιστά αυτοτελώς τεκμηριωμένη υπόνοια περί μη γνησιότητας της συναλλαγής, καθόσον δεν προκύπτει ότι υπήρχαν

υπόνοιες, πληροφορίες, ή άλλα επιβαρυντικά στοιχεία για την εταιρεία, ώστε να καθίσταται αναγκαίος ενδελεχέστερος έλεγχος και άλλων στοιχείων προς επαλήθευση των συναλλαγών και να στοιχειοθετείται, ως εκ τούτου, ευθύνη της αναιρεσείουσας, δεδομένου μάλιστα ότι το έλλειμμα δεν δημιουργήθηκε εξαιτίας των αποδιδόμενων σε αυτήν πλημμελών ενεργειών, αλλά ήταν αποτέλεσμα της εικονικότητας των συναλλαγών που διαπιστώθηκε μεταγενέστερα.

35. Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, που εξετάζεται ως τρίτος, προβάλλεται, κατ' εκτίμηση, ότι κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεν εξετάστηκε από το δικαστήριο της ουσίας η παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης της ήδη αναιρεσείουσας κατά τη διοικητική εις βάρος της διαδικασία (άρθρ. 20 παρ. 2 Συντ. και 12 παρ. 1 ν.δ. 1264/1942), δεδομένου ότι μετά την έκδοση της πράξης καταλογισμού συντάχθηκε η .../23.9.2011 συμπληρωματική πορισματική έκθεση, στην οποία ερείδεται η αποδιδόμενη σ' αυτήν ιδιότητα της συνευθυνόμενης και κατά τις παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης συμπληρώνει την .../12.02.2008 πορισματική έκθεση βάσει της οποίας εκδόθηκε η καταλογιστική σε βάρος της απόφαση.

36. Ο λόγος αυτός αναιρέσεως παραδεκτώς προβάλλεται το πρώτον με την αναίρεση, δεδομένου ότι το πραγματικό στο οποίο στηρίζεται η επικαλούμενη παραβίαση προκύπτει από την ίδια την προσβαλλόμενη απόφαση (ΕλΣυν Ολ. 2249/2016, 2333/2011, 717/2010 όπου και μειοψηφία), είναι όμως απορριπτέος αφενός ως αλυσιτελής, αφού η αναιρεσείουσα δεν αναφέρει τους ουσιώδεις ισχυρισμούς που θα προέβαλλε ενώπιον της Διοίκησης, εάν είχε κληθεί (ΕλΣυν. Ολ. 207/2021, 1882/2019), αφετέρου ως αβάσιμος δεδομένου ότι σύμφωνα με τις αναιρετικώς ανέλεγκτες παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, η έκδοση της ενώπιόν του εκκληθείσας καταλογιστικής απόφασης στηρίχθηκε στα πραγματικά περιστατικά και τις πράξεις της ήδη αναιρεσείουσας που διαπιστώθηκαν με την .../12.02.2008 πορισματική έκθεση, τα πορίσματα της οποίας της κοινοποιήθηκαν νομίμως και εμπροθέσμως, ενώ με την μεταγενεστέρως συνταχθείσα .../23.9.2011 συμπληρωματική πορισματική έκθεση, δεν μεταβλήθηκε η πραγματική ή η νομική βάση στην οποία στηρίχθηκε η έκδοση της καταλογιστικής απόφασης.

37. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως και τους πρώτο και δεύτερο πρόσθετους λόγους, που εξετάζονται ενιαίως ως τέταρτος λόγος αναιρέσεως, προβάλλεται ότι με την αναιρεσιβαλλόμενη παραβιάστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ, 14 παρ. 2 ΔΣΑΠΔ περί τεκμηρίου αθωότητας και 5 παρ. 2 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4446/2016, και, επιπλέον, ότι κατά παράβαση ουσιώδους

τύπου της διαδικασίας το δικάσαν Τμήμα κατέστησε πλημμελή την αιτιολογία της αναιρεσιβαλλομένης ως προς τη θεμελίωση της δημοσιονομικής ευθύνης και της υπαιτιότητας της αναιρεσειούσας, στηριζόμενη σε αποδεικτικό μέσο που έχει πλέον εξαφανισθεί και υιοθετώντας στο σκεπτικό της τις παραδοχές της .../2012 ποινικής απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων ... , μολονότι αυτή δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, αλλά είχε προσβληθεί με την από ... έφεσή της, η εκδίκαση της οποίας εκκρεμούσε ενώπιον του Πενταμελούς Εφετείου ... , εν συνεχεία δε, η ως άνω απόφαση εξαφανίσθηκε με την .../2016 αμετάκλητη απόφαση του Πενταμελούς Εφετείου ... , αθωωτική ως προς την εκ μέρους της αναιρεσειούσας τέλεση του αδικήματος της απιστίας στην υπηρεσία, η οποία και μόνον δεσμεύει το Δικαστήριο.

38. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την επισκόπηση της αναιρεσιβαλλομένης, το δικάσαν Τμήμα, έλαβε υπόψιν του την .../2012 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων ... δεχόμενο ότι «[π]εραιτέρω, με την .../2012 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων ... κρίθηκε ότι η εκκαλούσα, ενώ ήταν υπάλληλος κατά την έννοια του άρθρου 13 περ. α' του ΠΚ, κατά τον προσδιορισμό, την είσπραξη και διαχείριση φόρων, ελάττωσε εν γνώσει της, για να ωφεληθεί άλλος την περιουσία του Δημοσίου, η διαχείριση της οποίας ήταν εμπιστευμένη σε αυτή, προκαλώντας στο Δημόσιο ζημία, η οποία υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ. Συγκεκριμένα, δέχθηκε η ποινική απόφαση ότι αυτή προσυπέγραψε τις προμνησθείσες αποφάσεις επιστροφής Φ.Π.Α. "γνωρίζοντας ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που αφορούσαν ήταν εικονικές και ότι η ως άνω επιχείρηση" (...) "δεν δικαιούταν να λάβει τα αιτούμενα με αυτές ποσά, και παρέβη συγκεκριμένα υπηρεσιακά καθήκοντα, όπως αυτά είχαν τεθεί με υπουργικές αποφάσεις και εγκυκλίους, με σκοπό να αποφευχθεί ο έλεγχος των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ της επιχείρησης, ο οποίος (έλεγχος) θα αποκάλυπτε την εικονικότητα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών" (βλ. σελ. 88 της απόφασης). Για τις πράξεις δε αυτές επιβλήθηκε στην εκκαλούσα ποινή κάθειρξης 6 (έξι) ετών». Εν συνεχεία, το δικάσαν Τμήμα, μετά τη θεμελίωση της ευθύνης της στο γεγονός ότι «ως Προϊσταμένη του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών φόρων (ΦΠΑ) της ως άνω ΔΟΥ δεν επέδειξε την δέουσα προσοχή και επιμέλεια, ώστε να αντιληφθεί ότι η εξόφληση των συναλλαγών της αιτούσας την επιστροφή ΦΠΑ επιχείρησης, ύψους 9.750.705.188 δρχ. σε Βουλγαρικές επιχειρήσεις έγινε με μετρητά χωρίς τη μεσολάβηση τραπεζικού ιδρύματος, δημιουργούσε ως εκ τούτου την υπόνοια του υπόπτου της υπόθεσης, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4, της (ΠΟΛ.1281/98 ΑΥΟ) και δεν ενημέρωσε τους εκάστοτε Προϊσταμένους της για τη διενέργεια ελέγχου της επιχείρησης σε βάθος, σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 4 της ΑΥΟ 112/1998:Π.1281/98, με συνέπεια να μην καταστεί έγκαιρα δυνατή η ανακάλυψη της εικονικότητας

των ως άνω εξαγωγών», δέχτηκε ότι, «[ά]λλωστε, όπως ήδη εκτέθηκε στη σκέψη V, στην εκκαλούσα λόγω των προμνησθεισών παραλείψεων της αναφορικά με την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της, με την .../2012 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων ... επιβλήθηκε δετής ποινή κάθειρξης».

39. Επομένως, το δικάσαν Τμήμα δεν έλαβε υπόψιν του την ανωτέρω καταδικαστική απόφαση του Τριμελούς Εφετείου ως αμετάκλητη και, άρα, δεσμευτική, κατ' άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔ, αλλά την συνεκτίμησε ως ποινική απόφαση, σε συνδυασμό με τα λοιπά στοιχεία του φακέλου και, ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως είναι απορριπτέοι στο σύνολό τους ως αβάσιμοι. Υπό την εκδοχή δε ότι με τον λόγο αυτόν αναιρέσεως προβάλλεται παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας, ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, δοθέντος ότι η αθωωτική .../2016 απόφαση του Πενταμελούς Εφετείου ... , που δημοσιεύθηκε και κατέστη αμετάκλητη μετά τη συζήτηση της υπόθεσης στο δικάσαν Τμήμα (στις ...) προσκομίστηκε το πρώτον στην κατ' αναίρεση δίκη και δεν μπορεί να ληφθεί παραδεκτώς υπόψη, καθόσον δι' αυτής δεν προσάπτεται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση νομική πλημμέλεια περιλαμβανόμενη σε αυτές που μπορεί να στοιχειοθετήσουν λόγο παραδεκτώς προβαλλόμενο με το έκτακτο ένδικο μέσο της αίτησης αναιρέσεως, ούτε είναι επιτρεπτό στο Ελεγκτικό Συνέδριο δικάζον αναιρετικά κατά την παρούσα διαδικασία, να λάβει το πρώτον υπόψη του την εν λόγω αθωωτική απόφαση, προκειμένου να εξετάσει την επιρροή της στην κρινόμενη υπόθεση. Εξ άλλου, από το παρατιθέμενο, στο δικόγραφο των προσθέτων λόγων αναιρέσεως, χωρίο της αμετάκλητης ποινικής απόφασης προκύπτει ότι η ποινική αθώωση της ήδη αναιρεσεύουσας, από το αδίκημα της απιστίας στην υπηρεσία, βασίστηκε στην ύπαρξη αμφιβολιών ως προς τη συνδρομή δόλου, η ύπαρξη ωστόσο του οποίου ούτε απαιτείται, από τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, για τον καταλογισμό της, ούτε της αποδόθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη, η οποία θεμελίωσε την ευθύνη της στην συνδρομή βαρείας αμέλειάς της κατά την άσκηση των καθηκόντων της, με αποτέλεσμα να μην παρίσταται αναγκαίο, προς διασφάλιση της μη παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητάς της, ο σχετικός λόγος, καθ' ερμηνεία του δικογράφου, να θεωρηθεί ως λόγος αναθεωρήσεως, κατ' άρθρο 105 του π.δ/τος 1225/1981 (φ. 304 Α'), 48 και 89 παρ. 1 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013, φ. 52 Α').

40. Μειοψήφησαν οι Αντιπρόεδροι Σωτηρία Ντούνη, Μαρία Βλαχάκη, Ασημίνα Σαντοριναίου και οι Σύμβουλοι Αργυρώ Μαυρομάτη και Νεκταρία Δουλιανάκη, οι οποίες, ως προς τις δικονομικές προϋποθέσεις εφαρμογής του τεκμηρίου της αθωότητας διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες η ποινική απόφαση καθίσταται αμετάκλητη, σε χρόνο μεταγενέστερο της επ' ακροατηρίω συζήτησης της

δημοσιονομικής υπόθεσης στο αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου (μέχρι την προτεραία της οποίας οι διάδικοι υποχρεούνται κατ' άρθρο 70 και 29 του π.δ/τος 1225/1981 να προσκομίσουν τα αποδεικτικά τους έγγραφα και στοιχεία), «μεταγενέστερη» της αμετάκλητης ποινικής απόφασης θεωρείται κάθε συναφής της κύριας ποινικής διαδικασίας δημοσιονομική δίκη, η οποία δεν έχει περαιωθεί με την έκδοση αμετάκλητης απόφασης και είναι εισέτι εκκρεμής έστω και κατ' αναίρεση. Τούτο, διότι το τεκμήριο αθωότητας, ως εγγύηση της δίκαιης δίκης, συμβάλλει κυρίως στην τήρηση των δικαιωμάτων υπεράσπισης του αμετακλήτως αθωωθέντος με την παροχή σε αυτόν της δυνατότητας προβολής λόγων που συνδέονται με την αμετάκλητη απαλλαγή του και προωθεί ταυτόχρονα τον σεβασμό της τιμής και της αξιοπρέπειάς του (απόφαση ΕΔΔΑ της 30.4.2015, Καπετάνιος κ.λπ. κατά Ελλάδα, σκ. 83). Περιορισμός της δυνατότητας λυσιτελούς επίκλησης της αμετάκλητης αθωωτικής ποινικής απόφασης, κατ' εφαρμογή δικονομικών διατάξεων κατώτερης τυπικής ισχύος έναντι του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ, θα αντέβαινε στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, στην απαίτηση ερμηνείας της Σύμβασης κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εγγυάται δικαιώματα συγκεκριμένα και αποτελεσματικά και όχι θεωρητικά και πλασματικά (απόφαση ΕΔΔΑ της 24.5.2011, Κώνστας κατά Ελλάδος, σκ. 31, απόφαση ΕΔΔΑ της 30.4.2015, Καπετάνιος κ.λπ. κατά Ελλάδα, σκ. 83) καθώς και στις γενικές αρχές του οποίου εντάσσονται τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην ΕΣΔΑ (απόφαση ΔΕΕ της 8.5.2019, C-230/2018, PI, σκ. 63, απόφαση ΔΕΚ της 3.9.2009, C-2/2008, Amministrazione della Economia e delle Finanze και Agenzia delle entrate σκ. 30-31, απόφαση ΔΕΕ της 19.9.2019, C-467/2018, EP, σκ. 59-61, απόφαση ΔΕΕ της 26.2.2013, C-399/2011, Stefano Melloni, σκ. 48-50). Κατά συνέπεια οι εθνικοί δικονομικοί κανόνες δεν μπορεί να αποδυναμώνουν την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο Σύνταγμα και στην ΕΣΔΑ (απόφαση της 16.4.2009, K. κατά Ελλάδα, σκ. 22, απόφαση ΕΔΔΑ της 22.2.2007, Perlala κατά Ελλάδα, σκ. 27). Περαιτέρω, η προβολή το πρώτον κατ' αναίρεση του τεκμηρίου αθωότητας που προκύπτει από ποινική απόφαση που δημοσιεύθηκε και κατέστη αμετάκλητη μετά την επ' ακροατηρίω συζήτηση της υπόθεσης σε πρώτο βαθμό, χωρίς να αποδίδει ευθέως πλημμέλεια στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, πλήττει την καταλογιστική απόφαση με οψιγενή στοιχεία, τα οποία ο διάδικος δεν είχε τη δυνατότητα να προβάλει προσηκόντως σε πρώτο βαθμό (διότι η ποινική διαδικασία, η οποία διεξαγόταν παράλληλα, ήταν σε εξέλιξη και δεν είχε περαιωθεί με την έκδοση αμετάκλητης απόφασης) περιορίζοντας, σε περίπτωση αποδοχής του οικείου λόγου, το επιτρεπτό εύρος των αιτιολογιών της κατ' αναίρεση απόφασης ώστε να μην τίθεται εν αμφιβόλω το αθωωτικό αποτέλεσμα της αμετάκλητης ποινικής απόφασης.

41. Με τον όγδοο λόγο αναιρέσεως, που εξετάζεται ως πέμπτος λόγος αναιρέσεως, προβάλλεται ότι το δικάσαν Τμήμα με πλημμελή αιτιολογία απέρριψε τον προβληθέντα λόγο εφέσεως περί αναιτιολόγητου της καταλογιστικής απόφασης, αφενός χωρίς να παρατίθεται στο σκεπτικό της αναιρεσιβαλλόμενης το χωρίο της που στηρίζει την παραδοχή ότι η αμελής συμπεριφορά της ήδη αναιρεσείουσας οδήγησε με βεβαιότητα στη δημιουργία του ελλείμματος, αφετέρου δεχόμενο ότι δεν δημιουργεί πρόβλημα η ταυτόχρονη αναφορά σε αυτήν (καταλογιστική απόφαση) της πρόκλησης (θετικής) ζημίας και ελλείμματος, έννοιες που παραπέμπουν σε διακριτά είδη ευθύνης (αστικής και δημοσιονομικής), ενώ τέλος, πλημμελώς αιτιολογημένη είναι και η παραδοχή της αναιρεσιβαλλόμενης ότι η μη αναφορά στην καταλογιστική απόφαση των στοιχείων που αφορούν τα συγκαταλογισθέντα πρόσωπα δεν την καθιστά νομικώς πλημμελή.

42. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Και τούτο διότι το Τμήμα δεχόμενο ότι από το σώμα της προσβληθείσας διά της εφέσεως απόφασης καταλογισμού και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου (πορισματικές εκθέσεις κ.λπ.) προκύπτουν με σαφήνεια τα -αναιρετικώς ανέλεγκτα- πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την ευθύνη της αναιρεσείουσας για την πρόκληση του ένδικου ελλείμματος και, ειδικότερα, ότι αυτή συνυπέγραψε αποφάσεις επιστροφής ΦΠΑ και ατομικά φύλλα έκπτωσης, χωρίς να θεωρήσει ύποπτες συναλλαγές, χωρίς τη διαμεσολάβηση τράπεζας παρά το υπέρογκο ύψος αυτών (28.615.422,40 ευρώ) και τη χρονική εγγύτητά τους και, ως εκ τούτου ευθύνεται ως συνευθυνόμενη για το έλλειμμα που προκλήθηκε, διέλαβε ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία ως προς την ιστορική αιτία του ένδικου καταλογισμού. Εξ άλλου, όπως ορθώς επισημαίνεται με την αναιρεσιβαλλόμενη, η διαπίστωση του ελλείμματος δεν αναιρείται από τη μοναδική αναφορά της λέξης «ζημία» στην απόφαση καταλογισμού, ορθώς δε έκανε δεκτό ότι δεν απαιτούνταν η αναφορά στην καταλογιστική απόφαση των στοιχείων των συγκαταλογισθέντων προσώπων, καθόσον η ευθύνη της είναι αυτοτελής και εδράζεται αποκλειστικά στις αποδιδόμενες σε αυτήν παραλείψεις.

43. Με τον δωδέκατο λόγο αναιρέσεως, που εξετάζεται ως έκτος λόγος, προβάλλεται ότι μη νομίμως το δικάσαν Τμήμα απέρριψε ως αλυσιτελή, χωρίς να διερευνήσει κατ' ουσίαν, τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας περί μη ευθύνης της, κατ' επίκληση των ... , ... και .../2014 απαλλακτικών βουλευμάτων του Συμβουλίου Εφετών ... , μολονότι με αυτά απηλλάγησαν οι τελωνειακοί και εφοριακοί υπάλληλοι αναφορικά με την ίδια υπόθεση επιστροφών ΦΠΑ προς την ίδια επιχείρηση.

44. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθόσον το δικάσαν Τμήμα δεχόμενο ότι «τα (...) βουλεύματα αφορούν μεν σε

αντίστοιχες υποθέσεις παράνομης επιστροφής ΦΠΑ, πλην όμως δεν αφορούν την εκκαλούσα» ορθώς έκρινε και δεν κατέστησε αναιρετέα την προσβαλλόμενη.

45. Κατ' εκτίμηση των προβαλλομένων λόγων αναιρέσεως που παρατίθενται στις προηγούμενες σκέψεις και αφορούν στη νομιμότητα και το ύψος του επιβληθέντος σε βάρος της ήδη αναιρεσεύουσας καταλογισμού, όπως αναπτύσσονται με το από ... υπόμνημα, η αναιρεσεύουσα ισχυρίζεται ότι το δικάσαν Τμήμα κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), δεν εφήρμοσε την αρχή αυτή στη συγκεκριμένη υπόθεση, μειώνοντας ή και εξαλείφοντας το ποσό του καταλογισμού, προκειμένου να μη διαταραχθεί η δίκαιη ισορροπία μεταξύ του δημοσίου σκοπού που υπηρετεί το μέτρο του καταλογισμού και αφετέρου της συνταγματικώς επιβεβλημένης προστασίας των περιουσιακών της δικαιωμάτων.

46. Στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «[τ]α δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

47. Από τη διάταξη που παρατέθηκε στην προηγούμενη σκέψη προκύπτει ότι η αρχή της αναλογικότητας λαμβάνεται υπόψη για την ερμηνεία και εφαρμογή οποιουδήποτε κανόνα δικαίου και εφαρμόζεται στους κάθε είδους περιορισμούς που μπορεί να επιβληθούν στα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου, όπως είναι και το δικαίωμα στην περιουσία. Επομένως, ο καταλογισμός σε βάρος των δημοσιονομικώς υπευθύνων για την αναπλήρωση του προκληθέντος στη δημόσια διαχείριση ελλείμματος από την αχρεώστητη επιστροφή ΦΠΑ, ως μέτρο που πλήττει το δικαίωμα στην περιουσία του καταλογιζομένου, δεν συνδέεται αναγκαίως και αρρήκτως με το ύψος του διαπιστωθέντος ελλείμματος (ΕλΣυν Ολ. 1824/2019, 1929/2018), και τον διαδραμόντα μέχρι τον καταλογισμό του χρόνου, αλλά υπόκειται στην αρχή της αναλογικότητας ώστε για την επιβολή του απαιτείται να τηρείται μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ αφενός του σκοπού δημοσίου συμφέροντος της αποκατάστασης της δημόσιας διαχείρισης και αφετέρου της προστασίας των περιουσιακών δικαιωμάτων του καταλογιζομένου, ώστε να μην υφίσταται δυσανάλογη και υπερβολική επιβάρυνση.

48. Επομένως, το δικάσαν Τμήμα όφειλε στο πλαίσιο της έρευνας των προβαλλομένων λόγων έφεσης σχετικά με τη νομιμότητα του επιβληθέντος σε βάρος της ήδη αναιρεσεύουσας καταλογισμού, και μειώσεως του ποσού του, να προβεί ειδικώς και σε έλεγχο, με βάση την αρχή της αναλογικότητας, αν ο επιβληθείς καταλογισμός, τόσο κατά το ποσό του ελλείμματος όσο και κατά το ποσό των επιβληθεισών προσαυξήσεων, τελεί σε εύλογη σχέση αναλογίας με τις κατά τα ανωτέρω κρίσιμες για τον προσδιορισμό του ύψους του παραμέτρου και είτε να διαλάβει ειδική κρίση περί τον σεβασμό της αρχής αυτής, κατά την επιβολή του επίδικου καταλογισμού, είτε, στην αντίθετη περίπτωση, να προβεί σε επιμέτρηση του καταλογισθέντος ποσού στο αναγκαίο κατά την κρίση του μέτρο, λαμβάνοντας υπόψη πρόσφορα προς τούτο κριτήρια, όπως είναι η βαρύτητα της δημοσιονομικής παράβασης και οι συνέπειές της, το εύρος της απόκλισης της συμπεριφοράς της υπαιτίας από τη δημοσιονομική νομιμότητα, ο βαθμός υπαιτιότητάς της και η επερχόμενη εξαιτίας του καταλογισμού βλάβη της περιουσίας της καταλογιζομένης. Επομένως, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την οποία κρίθηκε νόμιμος ο σε βάρος της καταλογισμός χωρίς περαιτέρω έρευνα της τήρησης της δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των περιουσιακών δικαιωμάτων της αναιρεσεύουσας και της αποκατάστασης του προκληθέντος, μεταξύ άλλων, διά των πλημμελών ενεργειών της, ελλείμματος, πρέπει, κατά παραδοχή του σχετικώς προβαλλόμενου λόγου αναιρέσεως, να αναιρεθεί για εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντάγματος).

49.1. Μειοψήφησαν οι Αντιπρόεδροι Κωνσταντίνος Κωστόπουλος και Ασημίνα Σαντοριναίου και οι Σύμβουλοι Γεώργιος Βοΐλης, Σταμάτιος Πουλής, Θεολογία Γναρδέλλη, Κωνσταντίνος Εφεντάκης, Κωνσταντίνος Παραθύρας, Ασημίνα Σακελλαρίου και Κωνσταντίνος Κρέπης, οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Το δικαστήριο της ουσίας υποχρεούται να ερευνήσει το ζήτημα της συμβατότητας του ληφθέντος διοικητικού μέτρου (καταλογισμού) με την αρχή της αναλογικότητας μόνον ύστερα από προβολή σχετικού λόγου έφεσης εκ μέρους του ενδιαφερομένου, όπου θα περιέχεται σαφής έκθεση των πραγματικών περιστατικών που - κατά την άποψή του - καταδεικνύουν ότι ο επιβληθείς σε βάρος του καταλογισμός δεν επιτυγχάνει μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού δημοσίου συμφέροντος που συνίσταται στην αποκατάσταση του ελλείμματος και των περιουσιακών του δικαιωμάτων, με αποτέλεσμα να υφίσταται δυσανάλογη και υπερβολική επιβάρυνση. Είναι διαφορετικό το ζήτημα της συμβατότητας της εκάστοτε εφαρμοσθείσας νομοθετικής διάταξης με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος), το οποίο πράγματι ερευνάται αυτεπαγγέλτως και μάλιστα σε κάθε στάση της δίκης (άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος). Με βάση τα

προεκτεθέντα, ο οικείος αναιρετικός λόγος, με τον οποίο η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι το δικάσαν Τμήμα εσφαλμένως ερμήνευσε και εφάρμοσε την αρχή της αναλογικότητας, τυγχάνει απορριπτέος, προεχόντως διότι η ίδια δεν εκθέτει στο αναιρετήριο ότι προέβαλε ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας (Τμήματος) τον ισχυρισμό επί του οποίου στηρίζεται, εν πάση δε περιπτώσει διότι από την παραδεκτή για τις ανάγκες του αναιρετικού ελέγχου επισκόπηση των διαδικαστικών εγγράφων (έφεσης και υπομνήματος) προκύπτει ότι αυτή ουδόλως είχε προβάλει - κατά τρόπο σαφή και ορισμένο - ότι ο επιβληθείς σε βάρος της καταλογισμός αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας (βλ. ΕλΣυν Ολ. 1523/2017, σκ. 20, πρβλ. ΑΠ 1244/2015, 1630/2014 κ.ά.). Σε κάθε περίπτωση, ο ως άνω λόγος είναι απορριπτέος και ως αβάσιμος, διότι στην προκειμένη περίπτωση, ο επιβληθείς σε βάρος της αναιρεσείουσας καταλογισμός με το σύνολο του διαπιστωθέντος ελλείμματος για τη δημιουργία του οποίου, η ίδια ως συνευθυνόμενη, συνετέλεσε - κρινόμενος υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, εξασφαλίζει την αποκατάσταση της επίμαχης διαχείρισης και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο. Τούτο δε συνεκτιμώντας α) την ιδιαίτερη βαρύτητα της δημοσιονομικής παράβασης, β) τη φύση του ελλείμματος, ως ουσιαστικού και συναφώς γ) το επελθόν αποτέλεσμα ως προς τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου, εν όψει του ιδιαίτερα μεγάλου ύψους του ελλείμματος, δ) τη σαφήνεια του νομικού πλαισίου ως προς τις υποχρεώσεις της αναιρεσείουσας ως Προϊσταμένης του Τμήματος Εμμέσων και Ειδικών Φόρων της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) ... , ε) τη σημαντικότερη απόκλιση της συμπεριφοράς αυτής από τη δημοσιονομική νομιμότητα σε συνδυασμό στ) με τον βαθμό υπαιτιότητάς της. Εν όψει των ανωτέρω, με τον επιβληθέντα σε βάρος της αναιρεσείουσας καταλογισμό δεν παραβιάζεται, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχή της αναλογικότητας. **49.2.** Κατά την ειδικότερη γνώμη του Συμβούλου Γρηγορίου Βαλληνδρά, το δικάσαν Τμήμα οφείλει να προβαίνει στο πλαίσιο της έρευνας των προβαλλομένων λόγων έφεσης, σε έλεγχο της νομιμότητας του επιβληθέντος καταλογισμού με βάση την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, ανεξαρτήτως της προβολής ή μη σχετικού λόγου έφεσης με τρόπο σαφή και ορισμένο. Σε κάθε περίπτωση όμως, ο οικείος αναιρετικός λόγος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής της εν λόγω αρχής είναι στη προκειμένη περίπτωση απορριπτέος ως αβάσιμος, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα. Πλην όμως, οι γνώμες αυτές δεν κράτησαν.

50. Μετά την παραδοχή της αιτήσεως αναιρέσεως, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 48, πρέπει να επιστραφεί στην αναιρεσείουσα το παράβολο που κατέθεσε για την άσκησή της (άρθρο 310 του ν. 4700/2020).

51. Το Δικαστήριο εκτιμώντας τις περιστάσεις, κρίνει ότι πρέπει να απαλλαγεί το Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα της αναιρεσείουσας (άρθρο 314 παρ. 3 του ν. 4700/2020).

52. Μετά την αναίρεση της πληττόμενης απόφασης για εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, πρέπει να κρατηθεί η υπόθεση από την Ολομέλεια, καθόσον το πραγματικό της μέρος δεν χρήζει διευκρίνισης και να δικαστεί στην ουσία (άρθρο 176 παρ. 2 του ν. 4700/2020).

53. Το Δικαστήριο, για τον έλεγχο της τήρησης των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της δίκαιης ισορροπίας, ελλείψει νομοθετικής ρύθμισης, οφείλει να σταθμίσει τα ειδικότερα δεδομένα της υπόθεσης με βάση όσα κριτήρια αναφέρονται στη σκέψη 48, και να μην επιτρέψει ποσό καταλογισμού πέραν του οποίου διαρρηγνύεται η δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού που επιδιώκεται με τον καταλογισμό και των περιουσιακών δικαιωμάτων της καταλογιζόμενης.

54. Υπό τις ειδικές περιστάσεις της υπόθεσης το Δικαστήριο κρίνει ότι ο καταλογισμός σε βάρος της εκκαλούσας ποσού που υπερβαίνει το 30% του διαπιστωθέντος ελλείμματος διαρρηγνύει τη δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού που επιδιώκεται με τον καταλογισμό και των περιουσιακών δικαιωμάτων της καταλογιζόμενης. Τούτο δε ύστερα από στάθμιση: (α) της βαρύτητας και των συνθηκών τέλεσης της αποδοθείσας στην εκκαλούσα δημοσιονομικής παράβασης, καθώς δεν προκύπτει ότι παρέλειψε εντελώς τον έλεγχο, αλλά μόνο ότι αρκέστηκε σε τυπικό έλεγχο των υποβληθεισών αιτήσεων χωρίς να διαγνώσει την ανάγκη επέκτασής του και σε άλλα, πλην αυτών, στοιχεία, (β) του τρόπου συμμετοχής της στην παράνομη διαχειριστική διαδικασία και ιδίως του γεγονότος ότι για την παράνομη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προηγήθηκαν παράνομες και παραπλανητικές πράξεις που κατέστησαν δυσχερή την ανακάλυψη της απάτης τρίτων προσώπων, τα οποία μάλιστα ωφελήθηκαν από τα παρανόμως εκταμιευθέντα ποσά, ενώ η ίδια δεν επέδειξε απατηλή συμπεριφορά ούτε πλήρη και κακόπιστη αδιαφορία κατά την άσκηση των καθηκόντων της, ενώ δεν προκύπτει ούτε ότι αποκόμισε οποιοδήποτε όφελος από αυτήν, (γ) του γεγονότος ότι, ναι μεν όσα εκτίθενται στις σκέψεις 16, 17 και 20 αποτελούν εγγενείς αρχές κάθε ελέγχου και συνεπώς η όλη ελεγκτική διαδικασία στη ΔΟΥ ... έπρεπε να είχε οργανωθεί βάσει αυτών, όμως, όπως προκύπτει από τις σχετικές εγκυκλίους που διείπαν τις εργασίες της ανωτέρω υπηρεσίας και που παρατίθενται στην αναιρεσιβαλλόμενη (σκέψη IV.A), οι εν λόγω αρχές δεν αποτυπούνταν σαφώς και πλήρως σε αυτήν, και (δ) του ποσού του καταλογισμού που ανήλθε σε 4.048.031,37 ευρώ και επιφέρει ιδιαίτερη βλάβη στην περιουσία της, και του μεγάλου χρονικού διαστήματος που παρήλθε από τη

δημιουργία του ελλείμματος τα έτη ... και ... μέχρι τον καταλογισμό της, το έτος

55. Επομένως, η ένδικη έφεση πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή, να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη καταλογιστική απόφαση και το ποσό του καταλογισμού να περιορισθεί στο ποσό πέραν του οποίου κατά τα ανωτέρω διαρρηγνύεται η δίκαιη ισορροπία, ήτοι στο ποσό των 1.214.409,41 ευρώ που αντιστοιχεί στο 30% του καταλογισθέντος ελλείμματος.

56. Μετά την εν μέρει παραδοχή της έφεσης πρέπει να αποδοθεί στην εκκαλούσα το ήμισυ του κατατεθέντος για την άσκηση της παραβόλου (άρθρο 310 του ν. 4700/2020).

Για τους λόγους αυτούς

Δέχεται την από ... (ΑΒΔ ...) αίτηση αναιρέσεως και τους από ... (ΑΒΔ ...) προσθέτους λόγους της ... του ...

Αναιρεί την .../2016 απόφαση του Ι Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Διατάσσει την απόδοση στην αναιρεσείουσα του κατατεθέντος για την άσκηση της αίτησης αναιρέσεως παραβόλου.

Διακρατεί και δικάζει την υπόθεση.

Δέχεται εν μέρει την από ... (ΑΒΔ ...) έφεση και τους από ... (ΑΒΔ ...) πρόσθετους λόγους έφεσης.

Μεταρρυθμίζει την ... καταλογιστική απόφαση της Οικονομικής Επιθεώρησης ...

Μειώνει το καταλογισθέν σε βάρος της ποσό σε 1.214.409,41 ευρώ.

Διατάσσει την απόδοση σε αυτήν του ημίσεως του κατατεθέντος για την άσκηση της έφεσης παραβόλου. Και

Απαλλάσσει το Ελληνικό Δημόσιο από την εν γένει δικαστική της δαπάνη.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε στην Αθήνα, στις 9, 14 και 16 Ιουνίου 2021.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΑΡΜΑΣ

ΝΕΚΤΑΡΙΑ ΔΟΥΛΙΑΝΑΚΗ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΕΛΕΝΗ ΑΥΓΟΥΣΤΟΓΛΟΥ

Δημοσιεύθηκε σε έκτακτη δημόσια συνεδρίαση, στις 28 Δεκεμβρίου 2021.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Ο ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ α.α.

ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΑΡΜΑΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΡΑΣΑΒΒΙΔΗΣ