



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

ΠΡΩΤΟ ΤΜΗΜΑ

(πρώην Ι Τμήμα)

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 2 Απριλίου 2019, με την εξής σύνθεση: Σωτηρία Ντούνη, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Ι Τμήματος, Κωνσταντίνος Κρέπης και Αντιγόνη Στίνη, Σύμβουλοι, Ελένη Νικολάου και Αικατερίνη Θεοφανίδου, Πάρεδροι (με συμβουλευτική ψήφο).

Γενικός Επίτροπος της Επικρατείας: Παραστάθηκε ο Αντεπίτροπος της Επικρατείας Ευάγγελος Καραθανασόπουλος, ως νόμιμος αναπληρωτής της Γενικής Επιτρόπου της Επικρατείας, η οποία είχε κώλυμα.

Γραμματέας: Πελαγία Κρητικού, Γραμματέας του Ι Τμήματος.

Για να δικάσει την από 30.11.2018 (ΑΒΔ/30.11.2018) έφεση :

Του ... του, ΑΦΜ , κατοίκου (....), ο οποίος παραστάθηκε διά του πληρεξουσίου δικηγόρου του (ΑΜ/ΔΣ).

Κατά του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Υπουργό Οικονομικών και παραστάθηκε διά του Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Κωνσταντίνου Παπαγεωργίου.

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, που εκπροσωπείται νόμιμα από το Διοικητή της παραστάθηκε διά του Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Κωνσταντίνου Παπαγεωργίου.

Με την έφεση αυτή ζητείται η ακύρωση της/2.11.2018 καταλογιστικής απόφασης του Οικονομικού Επιθεωρητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Υποδιεύθυνση της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων, Τμήμα Δ Ελέγχου Ποινικών και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων).

Κατά τη συζήτηση που ακολούθησε, το Δικαστήριο άκουσε:

Τον πληρεξούσιο δικηγόρο του εκκαλούντος, ο οποίος ζήτησε την παραδοχή της έφεσης.

Τον Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ο οποίος ζήτησε την απόρριψη της έφεσης. Και

Τον Αντεπίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ο οποίος πρότεινε την απόρριψη της έφεσης.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση, το Δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του Δικαστηρίου με την παρουσία όλων των ανωτέρω μελών του και της γραμματέα του.

Αφού άκουσε την εισήγηση της Παρέδρου Ελένης Νικολάου

Μελέτησε τα στοιχεία του φακέλου

Σκέφθηκε σύμφωνα με το νόμο και αποφάσισε τα ακόλουθα:

1. Με την υπό κρίση έφεση, ζητείται η ακύρωση της/2.11.2018 καταλογιστικής απόφασης του Οικονομικού Επιθεωρητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Υποδιεύθυνση της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων, Τμήμα Δ Ελέγχου Ποινικών και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων).

2. Το π.δ. 1225/1981 «Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων» (Α 304) ορίζει στο άρθρο 8, ότι «Διάδικοι εις την ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου δίκην είναι το Δημόσιον και το φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον, υπέρ ή καθ' ων εξεδόθη ή έχει συνεπείας η πράξις ή απόφασις. (...)», στο άρθρο 11, ότι «Το Δημόσιον εκπροσωπείται εις την δίκην κατά τας κειμένας περί δικών του Δημοσίου διατάξεις. (...)», και στο άρθρο 15, ότι «1. Το Δημόσιον κατά την συζήτησιν παρίσταται δια του κατά το άρθρον 11 του παρόντος εκπροσωπούντος αυτό. (...)». Συναφώς, το άρθρο 1 του κ.δ. της 26ης Ιουνίου/10ης Ιουλίου 1944 «Περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου (Γενικαί Διατάξεις)» (Α 139), ορίζει ότι «1. Η ενώπιον των Δικαστηρίων εκπροσώπησις του Δημοσίου γίνεται δια του Υπουργού των Οικονομικών. 2. (...) Κατ' εξαίρεσιν διάφορος εκπροσώπησις του Δημοσίου προβλέπεται παρ' ειδικών τινών διατάξεων ...». Με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (Α 94) συστάθηκε ανεξάρτητη διοικητική αρχή χωρίς νομική

προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), υπαγόμενη στο νομικό πρόσωπο του κράτους, με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της και η οποία σύμφωνα με το άρθρο 36 του αυτού νόμου «εκπροσωπείται δικαστικώς και εξωδίκως από τον Διοικητή της και παρίσταται αυτοτελώς, εκπροσωπώντας το Δημόσιο, σε κάθε είδους δίκες που έχουν ως αντικείμενο πράξεις ή παραλείψεις της ή τις έννομες σχέσεις που την αφορούν». Από το συνδυασμό των προεκτιθέμενων διατάξεων συνάγεται ότι κύριοι διάδικοι στη δίκη ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι το Δημόσιο και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο υπέρ ή εις βάρος του οποίου εκδόθηκε και έχει άμεσες συνέπειες η προσβαλλόμενη πράξη ή απόφαση. Στη δίκη αυτή το Δημόσιο εκπροσωπείται κατ' αρχήν από τον Υπουργό Οικονομικών, με την επιφύλαξη ειδικότερων διατάξεων που ρυθμίζουν διαφορετικά την εκπροσώπησή του. Τέτοια ειδικότερη ρύθμιση διαλαμβάνει η διάταξη του άρθρου 36 του ν. 4389/2016, σύμφωνα με την οποία η ΑΑΔΕ, εκπροσωπούμενη από το Διοικητή αυτής, είναι το όργανο στο οποίο αναγνωρίζεται ικανότητα να εκπροσωπεί, αντί του Υπουργού Οικονομικών, το Δημόσιο, στις δίκες που έχουν ως αντικείμενο πράξεις ή παραλείψεις αυτής ή τις έννομες σχέσεις που την αφορούν. Επομένως, το Δημόσιο ως παθητικώς νομιμοποιούμενος διάδικος στην παρούσα δίκη, εκπροσωπείται αποκλειστικά από την ανεξάρτητη αρχή, και μάλιστα από το Διοικητή της, και όχι από τον Υπουργό Οικονομικών, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί από την ίδια (Υποδιεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, Τμήμα Δ' Ελέγχου Ποινικών Αδικημάτων και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων). Συνεπώς, απαραδέκτως το Δημόσιο εκπροσωπείται από τον Υπουργό Οικονομικών στην παρούσα δίκη (ΕΣ Ι Τμ. 33-35, 867, 868/2019, IV Τμ. 1492/2019, 1830/2018, VI Τμ. 1353/2017, VII Τμ. 1914/2020, πρβλ. Ολ. 1282/2019, 1801/2018, I Τμ. 1051/2020).

2. Για την άσκηση της έφεσης έχει καταβληθεί το νόμιμο αναλογικό παράβολο (266200210959 κωδικός ηλεκτρονικού παραβόλου).

3. Η υπό κρίση έφεση αναπτύσσεται με τα από 2.4.2019 και 8.4.2019 νομίμως κατατεθέντα υπομνήματα του εκκαλούντος. Κατά της έφεσης το Δημόσιο, κατ' εκτίμηση του δικογράφου σύμφωνα με τα προεκτιθέμενα περί της εκπροσώπησής

του, κατέθεσε νομίμως το από 8.4.2019 υπόμνημά του. Η έφεση έχει ασκηθεί παραδεκτώς και πρέπει να εξεταστεί ως προς τη βασιμότητά της.

4. Με την προσβαλλόμενη απόφαση καταλογίστηκε σε βάρος του εκκαλούντος ως συνευθυνόμενου, κατά τον κρίσιμο χρόνο, επόπτη ελέγχων της πρώην ...ΔΟΥ ..., εις ολόκληρον, με τα λοιπά προσδιοριζόμενα στην ίδια απόφαση πρόσωπα, ομοίως ως συνευθυνόμενα, το ποσό των 184.073,03 ευρώ πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 257.702,25 ευρώ και συνολικά το ποσό των 441.775,28 ευρώ υπέρ του Δημοσίου, που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα που φέρεται ότι προκλήθηκε στην ίδια ΔΟΥ λόγω εσφαλμένου επί έλασσον υπολογισμού του οφειλόμενου από την εταιρεία με την επωνυμία φόρου εισοδήματος χρήσεων 2003 και 2004.

5. Από τις διατάξεις των άρθρων 25 (παρ. 2 και 3), 27 (παρ. 3) του π.δ. 774/1980 «Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου» (Α 189) (βλ. ήδη και νεότερες διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 2 και 3 σε συν. με το άρθρο 46 παρ. 3 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 4129/2013), των άρθρων 54 και 56 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (Α 247) [βλ ήδη και νεότερες διατάξεις των άρθρων 150 και 152 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α 143)], του άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α 100), καθώς και του άρθρου 5 παρ. 5 του ν.δ. 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων» (Α 90), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, συνάγεται ότι, όπως παγίως γίνεται δεκτό, ως έλλειψη χρημάτων, που συνιστά διαχειριστικό έλλειμμα και καταλογίζεται σε βάρος του υπολόγου της οικείας δημόσιας διαχείρισης, νοείται και η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά, μεταξύ του χρηματικού ποσού που έπρεπε να υπάρχει σε δεδομένη χρονική στιγμή στη διαχείριση του Δημοσίου, σύμφωνα με τους τηρούμενους λογαριασμούς και με βάση νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει (ΕΣ Ολ. 1824, 477/2019, 4689/2013, κ.α.).

6. Προκαλεί έλλειμμα με την ανωτέρω έννοια, μεταξύ άλλων, η παράλειψη εισαγωγής εσόδων στην οικεία δημόσια διαχείριση (ΕΣ Ολ. 1781/2018). Η παράλειψη εισαγωγής εσόδων μπορεί να συντελείται με παράλειψη εισαγωγής εσόδων στην οικεία χρηματική διαχείριση, μέσω της έκδοσης των κατά περίπτωση προβλεπόμενων αποδεικτικών είσπραξης που εκδίδονται από τα αρμόδια προς τούτο όργανα και αποδεικνύουν την εξόφληση οφειλής (ΕΣ Ολ. 1881/2019, 4689/2013, 621/2001, Ι Τμ. 6429/2015, IV 213/2020, 6877/2015, 5013/2013, 1751/2012, 1552/2008, 412/2005, VII Τμ. 1035/2019), με παράλειψη είσπραξης βεβαιωθέντων ποσών, με παράλειψη βεβαίωσης αυτών σε βάρος των οφειλετών, καθόσον και σε αυτήν την περίπτωση ματαιώνεται η δυνατότητα εισπράξεώς τους (ΕΣ IV Τμ. 1963/2013, 2793/2009), αλλά και με παράλειψη εισαγωγής στη διαχείριση χρημάτων που ο υπόλογος οφείλει να εισπράξει σε συγκεκριμένη δήλη ημέρα (ΕΣ IV Τμ. 871, 549, 547/2012).

7. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν.δ. 356/1974, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 του ν. 2362/1995 (ήδη 81 παρ. 1, 82 παρ. 1, 83 παρ. 1 του ν. 4270/2014), δημόσιο έσοδο αποτελεί οφειλή, η οποία προκύπτει κατά εισπρακτέο ποσό, είδος και οφειλέτη από τον προβλεπόμενο από τις οικείες διατάξεις νόμιμο τίτλο, ο οποίος απαιτείται, κατά κανόνα, προκειμένου το έσοδο να βεβαιωθεί (ταμειακά) και εισπραχθεί. Έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης από την παράλειψη εισαγωγής εσόδου κατά τα προεκτιθέμενα, προϋποθέτει ότι έχει εκδοθεί ο νόμιμος τίτλος, με τον οποίο επιβάλλεται η οικεία υποχρέωση.

8. Η παράλειψη έκδοσης ή η πλημμελής έκδοση του απαιτούμενου για τον προσδιορισμό οφειλής νομίμου τίτλου συνεπεία παραδοχής συγκεκριμένης ερμηνευτικής εκδοχής του εφαρμοζόμενου νομικού κανόνα, που ματαιώνει, αντίστοιχα, την αύξηση της δημόσιας περιουσίας, δεν προκαλεί έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης προς αναπλήρωση του οποίου επιβάλλεται καταλογισμός σε βάρος του αρμόδιου υπαλλήλου ως δημοσίου υπολόγου, ευθυνόμενου για μη νόμιμη διαχείριση, αλλά, ενδεχομένως, ζημία (αποθετική, ΕΣ Ολ. 1033/2019, 1775/2018, Ι Τμ. 510/2017, IV 1841/2019, κ.α.) του Δημοσίου. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 98 παρ. 1 εδαφ. ζ' του Συντάγματος 46 παρ. 1, 4 και 5 του π.δ/τος 774/1980, ήδη 68 παρ. 1 και 4 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, 47 του π.δ.

1225/1981 (Α 304), 38 του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων ΝΠΔΔ (ν. 2683/1999, Α 19), όπως και του ταυτόσημου περιεχομένου άρθρου 38 του μεταγενέστερου «Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.» που κυρώθηκε με το ν. 3528/2007 (Α 26), η αστική ευθύνη του δημοσίου υπαλλήλου προς αποζημίωση αποτελεί αντικείμενο δίκης ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που ανοίγει με αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας (ΕΣ Ολ. 1856/2019, 717/2010, κ.α., Πρακτικά Ολ. 11^η Γεν. Συν. 9.6.2010, θέμα Γ).

9. Καταλογιστική απόφαση που εκδίδεται από όργανο το οποίο δεν έχει εκ του νόμου τέτοια αρμοδιότητα είναι ακυρωτέα. Στην έρευνα της νομιμότητας και του κύρους της καταλογιστικής απόφασης, στην οποία προβαίνει και αυτεπαγγέλτως το Δικαστήριο επιλαμβανόμενο έφεσης κατά αυτής, περιλαμβάνεται η έρευνα της αρμοδιότητας του καταλογίσαντος οργάνου (άρθρο 49 παρ. 1 και 2 π.δ. 1225/1981), διότι ανάγεται στο νόμω βάσιμο της έφεσης (ΕΣ Ολ. 753/2020, 2818/2011, Ι Τμ. 774/2016, 2655, 951/2016, 1183/2009, IV Τμ. 1609/2019, 1080/2012, 1822/2008, 1691, 1692/2007, 937/2003).

10. Στην υπό κρίση υπόθεση, από το σύνολο όλων των εγγράφων, μεταξύ των οποίων η/10.1.2017 (ορθή επανάληψη/27.6.2018) πορισματική έκθεση, και λοιπών στοιχείων του φακέλου της δικογραφίας, εκτιμώμενων καθένα χωριστά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, αποδείχθηκαν τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά:

10.1. Τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων διενεργήθηκε από τη ... ΔΟΥ στην ομόρρυθμη εταιρεία ... (διακριτικός τίτλος ...), που συστήθηκε στις 12.9.2000, με κύρια δραστηριότητα την «εμπορία υφασμάτων». Το πόρισμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καταγράφηκε στην από 19.3.2007 έκθεση ελέγχου του Ελεγκτή ... (εφοριακός -ΔΕ) ο οποίος διενήργησε τον έλεγχο (έναρξη ελέγχου 23.2.2007) με τον Επόπτη Ελέγχου, ήδη εκκαλούντα (εφοριακός -ΠΕ), κατόπιν της/15.2.2007 εντολής, η έκθεση ελέγχθηκε και υπεγράφη από τον εκκαλούντα (20.3.2007). Ελέγχθηκαν τα οικονομικά έτη 2004 (διαχείριση 1.1.2003 έως 31.12.2003) και 2005 (διαχείριση 1.1.2004 έως 31.12.2004), κατά τα οποία η εταιρεία τηρούσε βιβλία Γ κατηγορίας (στην χρήση 2005 υπήχθη στη Β' κατηγορία).

10.2. Η εταιρεία είχε υποβάλει τις .../16.4.2004, για το οικονομικό έτος 2004, και .../13.4.2005, για το οικονομικό έτος 2005, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Στο «μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών» (έντυπο Ε3) που συνόδευε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε5) της επιχείρησης, στον Πίνακα «Αναλυτικές Οικονομικές Πληροφορίες Επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας», παράγραφος «Δαπάνες (συνολικά)», στην ένδειξη με αριθμό 452 «τόκοι και συναφή έξοδα (Λ/65)» δήλωσε ποσό 232.678,48 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2004 και ποσό 141.321,29 ευρώ για το οικονομικό έτος 2005. Τα «μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» οικονομικού έτους 2004 ανήλθαν σε 258.296,26 ευρώ. Από το ποσό αυτό αφαιρέθηκε το προαναφερόμενο ποσό του «λογαριασμού 65» 232.678,48 ευρώ, καθώς και το ποσό των 613,19 ευρώ (έκτακτα και ανόργανα έξοδα) και τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 1.1.2003 έως 31.12.2003 (οικονομικού έτους 2004) διαμορφώθηκαν σε 25.004,59 ευρώ, ποσό το οποίο αποτέλεσε το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης κατά τη δήλωσή της για το οικονομικό έτος 2004. Τα «μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης» οικονομικού έτους 2005 ανήλθαν σε 177.840,79 ευρώ. Από το ποσό αυτό αφαιρέθηκε το προαναφερόμενο ποσό του «λογαριασμού 65» 141.321,29 ευρώ του ίδιου οικονομικού έτους, καθώς και το ποσό των 23.587,01 ευρώ (έκτακτα και ανόργανα έξοδα) και τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης 1.1.2004 έως 31.12.2004 (οικονομικού έτους 2005) ανήλθαν σε 12.932,49 ευρώ. Το ποσό αυτό αποτέλεσε το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης κατά τη δήλωσή της για το οικονομικό έτος 2005.

10.3. Τα ανωτέρω οικονομικά στοιχεία καταγράφηκαν στον πίνακα «κατάστρωση αποτελεσμάτων» (σελ. 4, τίτλος «συναλλακτική κίνηση – οικονομικά αποτελέσματα – δηλώσεις» με βάση τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού και του βιβλίου «Απογραφών και Ισολογισμών») της προαναφερόμενης έκθεσης τακτικού ελέγχου. Κατά τον έλεγχο αυτό, έγιναν ανά οικονομικό έτος ελεγκτικές επαληθεύσεις, γενικές και ειδικές (σελ. 11-12 της έκθεσης ελέγχου). Ανεξαρτήτως ποσού ελέγχθηκαν τα έξοδα και οι δαπάνες των λογαριασμών 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», 63 «φόροι- τέλη» και 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και οι αποσβέσεις παγίων και επισφαλών απαιτήσεων. Διαπιστώθηκε ότι «όλες οι πιο πάνω δαπάνες στηρίζονται σε νομότυπα

δικαιολογητικά και εκπέσθηκαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό στον παρακάτω “Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών”. Οι λογιστικές διαφορές ανήλθαν στο ποσό των 6.481,10 ευρώ για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος έτους 2003) και σε 7.708,73 ευρώ για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος έτους 2004). Στις λογιστικές διαφορές οικονομικού έτους 2005 καταγράφηκε διαφορά στο λογαριασμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα», ειδικότερα στο λογαριασμό 65/98.000 «διάφορα έξοδα τραπεζών» ποσού 3.850,00 ευρώ, διότι αφορούσε δαπάνη τόκων από «προσωπικά δάνεια και όχι της επιχείρησης». Στην ενότητα 4 «λοιπές διαπιστώσεις – παρατηρήσεις ελέγχου», παράγραφος «4.4 για τις δαπάνες», σημειώθηκε ότι «αυτές είναι παραγωγικές και πραγματικές δεν διαπιστώθηκε διόγκωση αυτών ώστε με τον τρόπο αυτό να επιτυγχάνει την αύξηση των εξόδων με μείωση αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη. Έγινε έλεγχος των δαπανών και διαπιστώθηκε ότι καλύπτονται με δικαιολογητικά. Όσες δεν καλύπτονταν από δικαιολογητικό ή κρίθηκαν σαν πράξεις ελευθεριότητας, καταλογίστηκαν σαν λογιστικές διαφορές». Το πόρισμα του ελέγχου ήταν ότι από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που καθιστούσαν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και τα τηρηθέντα βιβλία κρίθηκαν ειλικρινή. Προσδιορίστηκαν δε τα καθαρά κέρδη των ελεγχθεισών διαχειριστικών περιόδων όπως προέκυπταν από τα βιβλία με την προσθήκη των ανωτέρω λογιστικών διαφορών. Επομένως, τα καθαρά και φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2003 έως 31.12.2003 στο ποσό των 31.485,69 ευρώ και για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2004 έως 31.12.2004 στο ποσό των 20.641,22 ευρώ. Ο φόρος που αναλογούσε βάσει της δήλωσης οικονομικού έτους 2004 (φορολογητέα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου -μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής- 12.502,30 ευρώ) ήταν 3.125,58 ευρώ, ενώ κατόπιν του ελέγχου ήταν (για φορολογητέα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου 18.983,39 ευρώ) 4.745,85 ευρώ. Ο φόρος που αναλογούσε βάσει της δήλωσης οικονομικού έτους 2005 (φορολογητέα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου -μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής- 6.466,25 ευρώ) ήταν 1.616,56 ευρώ, ενώ κατόπιν του

ελέγχου ήταν (για φορολογητέα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου 14.174,98 ευρώ) 3.543,75 ευρώ. Κατόπιν τούτων, εκδόθηκαν η με αυξ. αρ. φύλλου 34/21.3.2007 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 και η με αυξ. αρ. φύλλου 17/21.3.2017 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, τις οποίες υπογράφει και ο εκκαλών. Με τις 22/24.5.2005 (οικονομικό έτος 2004) και 16/24.5.2007 (οικονομικό έτος 2005) πράξεις συμβιβασμού έγινε αποδεκτό το αποτέλεσμα του ελέγχου με μείωση των καταβλητέων από την υποκείμενη στο φόρο εταιρεία προσαυξήσεων στα 3/5. Τα αποτελέσματα του ελέγχου οριστικοποιήθηκαν, τα οφειλόμενα ποσά βεβαιώθηκαν και εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

10.4. Κατόπιν καταγγελιών σε βάρος του ελεγκτή και νέας έρευνας, από τη Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών, που δεν είχε ολοκληρωθεί και δεν είχε συνταχθεί πορισματική έκθεση, μέχρι τις 30.6.2014 κατά την οποία έπαυσε να λειτουργεί (άρθρο πρώτο του ν. 4254/2014, παράγραφος Ε, περίπτωση 3 υποπερίπτωση α) η ως άνω Γενική Διεύθυνση και οι οργανικές της μονάδες, ενώ εξακολούθησε να λειτουργεί η Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων (Υποδιεύθυνση / Τμήμα Δ) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, ήδη, αντίστοιχα, της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, συντάχθηκε η από 11.10.2016 (ημερομηνία θεώρησης 19.10.2016) έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 και 2005 της επιχείρησης, που διενεργήθηκε από τη .. ΔΟΥ ... (στην οποία συγχωνεύθηκε η πρώην ΔΟΥ). Όσον αφορά στις δαπάνες της επιχείρησης, ο επανέλεγχος υπεισήλθε ειδικά στις δαπάνες του λογαριασμού 65 «τόκοι και συναφή έξοδα» που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Παρατηρήθηκε ότι στους συνυποβληθέντες με τις δηλώσεις ισολογισμούς των οικονομικών ετών 2004 και 2005 της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονταν βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις στο παθητικό της επιχείρησης. Συμπερασματικά ως προς τη φορολογία εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 και 2005 σημειωνόταν ότι ως προς το λογαριασμό 65, παρά τα μεγάλα / δυσανάλογα ποσά σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, η μόνη αναφορά που γινόταν στον αρχικό έλεγχο ήταν στη

λογιστική διαφορά των 3.850 ευρώ, παρότι α. στις δηλώσεις και στους ισολογισμούς της επιχείρησης δεν εμφανίζονται βραχυπρόθεσμες ή/και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, β. δεν προέβη σε σύναψη δανείων κατά τα ελεγχόμενα έτη, τα ποσά των δαπανών που εμφάνιζε στο λογαριασμό 65 δεν συνήδαν με το ύψος των εισαγωγών. Όμως, ο επανέλεγχος κατέληξε ότι ελλείψει περαιτέρω πληροφοριών, δεν ήταν δυνατό να λάβει σαφή θέση σχετικά με το αν και σε ποιο ύψος τα ποσά του λογαριασμού 65 στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά και ορθά εκπέσθηκαν.

10.5. Παρά τα ως άνω συμπεράσματα του επανελέγχου ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής υιοθέτησε την εκφρασθείσα άποψη (της ...ΔΟΥ) ότι, ενόψει του ύψους των εισαγωγών και του ύψους του τόκων –εξόδων που εμφάνιζε η εταιρεία, έπρεπε να υπολογιστεί η δαπάνη έκδοσης εγγυητικών επιστολών με βάση τα σχετικά στοιχεία χρεώσεων των τραπεζών κατά τα κρίσιμα έτη και μόνο αυτά τα έξοδα να αφαιρεθούν ως αιτιολογημένη δαπάνη. Το λοιπό εναπομένον ποσό, επί του οποίου ο εκκαλών κατά πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του δεν διενήργησε έλεγχο νομιμότητας, έπρεπε να λογισθεί ως εισόδημα (232.678,48 ευρώ έτους 2003 και 141.321,29 ευρώ έτους 2004), που διέφυγε της φορολόγησης και να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος που με τον τρόπο αυτό ματαιώθηκε να εισπραχθεί. Σχετικώς συντάχθηκε ...10.1.2017 πορισματική έκθεση, σε ορθή επανάληψη ...27.6.2018, η οποία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο εκκαλών, «λειτουργώντας με ενδεχόμενο δόλο κατά παράβαση του Υπηρεσιακού του Καθήκοντος δεν έλεγξε και κατά συνέπεια αποδέχθηκε ως πραγματικές» ιδιαίτερα υψηλές δαπάνες της ελεγχθείσας κατά τα ανωτέρω επιχείρησης και ότι με τις ανωτέρω πράξεις και παραλείψεις ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο με τη διαφορά φόρου που δεν επιβλήθηκε και δεν εισπράχθηκε.

10.6. Κατόπιν κλήσης του εκκαλούντος να καταθέσει τις απόψεις του οι οποίες απορρίφθηκαν, με την από 17.10.2018 πρόσκληση κλήθηκε να καταβάλει εντός 48 ωρών λόγω ελλείμματος από «ματαίωση είσπραξης φόρων από την επιχείρηση» το ποσό των 184.073,03 ευρώ (124.037,19 ευρώ από το οικ. έτος 2004 και 60.035,84 ευρώ από το οικ. έτος 2005), πλέον προσαυξήσεων 255.861,51 ευρώ (1.4.2007 μέχρι Οκτώβριο 2018) και συνολικά το ποσό των 439.934,54 ευρώ. Το ποσό αυτό της διαφοράς φόρου εισοδήματος που διέφυγε, διότι ο εκκαλών άσκησε πλημμελώς τα καθήκοντά του κατά τον έλεγχο της επιχείρησης, με τις προσαυξήσεις

που οφείλονταν μέχρι τον αρχικό έλεγχο (21.3.2007 ημέρα πρόκλησης ελλείμματος), αποτέλεσε το κεφάλαιο του ελλείμματος με το οποίο καταλογίστηκε ο εκκαλών με την ήδη προσβαλλόμενη απόφαση, ύψους 184.073,03 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 257.702,25 ευρώ (από 1.4.2007 έως 30.11.2018), και συνολικού ποσού 441.775,28 ευρώ.

11. Με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στη μείζονα σκέψη της παρούσας, το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν συνιστούν έλλειμμα λόγω παράλειψης εισαγωγής εσόδων στη δημόσια διαχείριση καταλογιστέο σε βάρος του εκκαλούντος, αλλά ζημία, τα ποσά φόρου από εισοδήματα που διέφυγαν της φορολόγησης με τα οποία καταλογίζεται ο εκκαλών και είχαν ως αποτέλεσμα τη ματαίωση της αύξησης της περιουσίας του Δημοσίου, λόγω πλημμελούς άσκησης των καθηκόντων του κατά τη διαδικασία προσδιορισμού της φορολογικής οφειλής και έκδοσης του νομίμου τίτλου για την επιβολή της οικείας υποχρέωσης. Ο προσδιορισμός της αστικής ευθύνης του εκκαλούντος ως αστικώς ευθυνόμενου υπαλλήλου Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για την αποκατάσταση της επελθούσας ζημίας, εφόσον συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά σε προηγούμενη σκέψη, αποτελεί αντικείμενο δίκης ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που ανοίγεται κατόπιν αιτήσεως του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας, και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα Οικονομικού Επιθεωρητή, ήδη της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη καταλογιστική απόφαση εκδόθηκε από αναρμόδιο όργανο και για το λόγο αυτό που εξετάζεται και αυτεπαγγέλτως πρέπει να ακυρωθεί.

12. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η κρινόμενη έφεση πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη/2.11.2018 καταλογιστική απόφαση του Οικονομικού Επιθεωρητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ... (Υποδιεύθυνση της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων, Τμήμα Δ Ελέγχου Ποινικών και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων), να διαταχθεί η απόδοση του καταβληθέντος παραβόλου στον εκκαλούντα (άρθρο 73 παρ.4 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο), κατ' εκτίμηση δε των περιστάσεων της υπόθεσης, να απαλλαγεί το Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του εκκαλούντος (άρθρο 275 παρ. 1 εδ. ε' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν.

2717/1999, Α 97, αναλόγως εφαρμοζόμενο βάσει του άρθρου 123 του π.δ/τος 1225/1981, όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 3472/2006, Α 135).

Για τους λόγους αυτούς

Δέχεται την έφεση.

Ακυρώνει την2.11.2018 καταλογιστική απόφαση του Οικονομικού Επιθεωρητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων(Υποδιεύθυνση της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων, Τμήμα Δ Ελέγχου Ποινικών και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων).

Διατάσσει την απόδοση στον εκκαλούντα του παραβόλου που κατέθεσε για την άσκηση της έφεσης.

Απαλλάσσει το Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του εκκαλούντος.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε στην Αθήνα στις 5 Μαΐου 2020.

**Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΣΩΤΗΡΙΑ ΝΤΟΥΝΗ**

**Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΠΑΡΕΔΡΟΣ
ΕΛΕΝΗ ΝΙΚΟΛΑΟΥ**

**Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΠΕΛΑΓΙΑ ΚΡΗΤΙΚΟΥ**

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Πρώτου Τμήματος την 1^η Ιουνίου 2021.

**Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΜΑΡΙΑ ΒΛΑΧΑΚΗ**

**Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΟΛΥΜΠΙΑ ΚΩΝΣΤΑΝΤΑΚΟΠΟΥΛΟΥ**