



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

ΤΜΗΜΑ V

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 11 Οκτωβρίου 2018, με την ακόλουθη σύνθεση: Μαρία Βλαχάκη, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Τμήματος, Κωνσταντίνα Ζώη και Κωνσταντίνος Παραθύρας (εισηγητής), Σύμβουλοι, Ευφροσύνη Παπαδημητρίου και Χριστίνα Κούνα, Πάρεδροι (με συμβουλευτική ψήφο).

Γενικός Επίτροπος της Επικρατείας: Παραστάθηκε ο Αντεπίτροπος της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, Κωνσταντίνος Τόλης, ως νόμιμος αναπληρωτής της Γενικής Επιτρόπου της Επικρατείας, η οποία είχε κώλυμα.

Γραμματέας: Ιωάννα Ευθυμίου, Γραμματέας του V Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Για να δικάσει την από 30.5.2016 (αριθμ. βιβλ. δικ. .../16.6.2016) αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, για καταλογισμό των: 1) ... του ..., κατοίκου ... (οδός ... αρ. ...), 2) ... του ..., κατοίκου ... (οδός ...) και 3) ... του ..., κατοίκου ... (οδός ... αρ. ...), οι οποίοι παραστάθηκαν διά του πληρεξουσίου δικηγόρου τους Γεωργίου Πανάγου (Α.Μ. Δ.Σ.Α. 18522).

Το Ελληνικό Δημόσιο, το οποίο εκπροσωπεί νόμιμα ο Υπουργός Οικονομικών, παραστάθηκε δια του Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Κωνσταντίνου Παπαγεωργίου.

Κατά τη συζήτηση που ακολούθησε, το Δικαστήριο άκουσε :

Τον Αντεπίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ο οποίος ζήτησε την παραδοχή της αίτησης.

Τον πληρεξούσιο δικηγόρο των καθ' ων, ο οποίος ζήτησε την απόρριψη της αίτησης.

Τον εκπρόσωπο του Ελληνικού Δημοσίου, ο οποίος ζήτησε την παραδοχή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το Δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη.

Αφού μελέτησε τη δικογραφία και

Σκέφθηκε σύμφωνα με το νόμο

Αποφάσισε τα ακόλουθα

I. Με την ένδικη αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ζητείται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 4 του ν. 4129/2013 (ΦΕΚ Α'52), ο εις ολόκληρον καταλογισμός των ...(ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ...), ... (επόπτη ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...) και ... (Προϊσταμένου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...) υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου με το ποσό των 18.743,03 ευρώ, προς αποκατάσταση ισόποσης θετικής ζημίας, που οι καθ' ων φέρεται ότι προξένησαν στο Ελληνικό Δημόσιο, για το λόγο ότι κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ..., άλλως επ' ευκαιρία ή καθ' υπέρβαση ή κατά κατάχρηση αυτών, προέβησαν από βαρεία αμέλεια στην αποδοχή του ειδικού σημειώματος περαίωσης (των ν. 3888/2010 και 4002/2011) της εταιρείας «...» για τις φορολογικές παραβάσεις της λήψης οκτώ μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) για τις χρήσεις 2006 και 2007 χωρίς προηγουμένως να ελέγξουν, ως όφειλαν, ότι είχαν ήδη εκδοθεί οι ... και .../18.11.2011 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για τις αυτές παραβάσεις, με αποτέλεσμα να ματαιωθεί η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, με νέα εκκαθάριση ποσού, το οποίο θα ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 64.613,03 ευρώ, αντί του καταβληθέντος ποσού 45.870,00 ευρώ, και να υποστεί ως εκ τούτου το Ελληνικό Δημόσιο θετική ζημία από τη ματαίωση της είσπραξης της διαφοράς, ποσού 18.743,03 ευρώ (64.613,03 – 45.870,00). Η αίτηση αυτή, για την οποία δεν απαιτείται η καταβολή παραβόλου (άρθρ. 61 παρ. 1 και 62 του π.δ.1225/1981), πρέπει να εξετασθεί ως προς τη νομική και ουσιαστική βασιμότητά της.

II. A. Στο άρθρο 68 του ν. 4129/2013 «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο» (ΦΕΚ Α'52) ορίζεται ότι: «1. Κάθε δημόσιος υπάλληλος, ανεξάρτητα από την κατά το άρθρο 44 ευθύνη των δημοσίων υπολόγων, ευθύνεται για κάθε θετική ζημία που επήλθε στο Δημόσιο από δόλο ή αμέλεια, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. 2. Αν περισσότεροι υπάλληλοι προξένησαν από κοινού τη ζημία στο Δημόσιο, ευθύνονται εις ολόκληρον. ... 4. Για την ευθύνη κατά το παρόν άρθρο το Ελεγκτικό Συνέδριο αποφαινεται ύστερα από αίτηση του Γενικού Επιτρόπου σε αυτό, ο οποίος ενεργεί είτε κατόπιν εγγράφου του οικείου Υπουργού είτε αυτεπαγγέλτως, εφόσον η ευθύνη προκύπτει από τα στοιχεία που υποβάλλονται κατά νόμο στο Ελεγκτικό Συνέδριο. ...». Περαιτέρω, στο π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.)

και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα των υπαλλήλων αυτών» (ΦΕΚ Α' 6), στις διατάξεις του άρθρου 167 αυτού, προβλέπεται ότι: «1. Άσχετα με την ευθύνη των αρμοδίων υπολόγων ..., κάθε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. ευθύνεται μέσα στον κύκλο της αρμοδιότητάς του για την πιστή εφαρμογή των διατάξεων που ισχύουν... Οι πιο πάνω υπάλληλοι ευθύνονται και υποχρεούνται σε αποκατάσταση κάθε ζημίας του δημοσίου, των νομικών προσώπων και λοιπών προσώπων, τα έσοδα των οποίων εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ., που προήλθε από δόλο ή αμέλεια αυτών, για τη νόμιμη, έγκαιρη και ακριβή εκτέλεση των καθηκόντων αυτών που τους ανατέθηκε από τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, του διατάγματος αυτού και άλλων διατάξεων. ... 2. Για την ευθύνη των ανωτέρω που αναφέρεται στην είσπραξη εσόδων και πληρωμών εξόδων του Δημοσίου και στη διαχείριση υλικού και αξιών του Δημοσίου αποφασίζει μετά από έρευνα το Ελεγκτικό Συνέδριο σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.».

II. Β. Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, «θετική ζημία» του Δημοσίου αποκαταστατέα από τον (πολιτικό) δημόσιο υπάλληλο που την προξένησε, από δόλο ή βαριά αμέλεια, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του, συνιστά η ελάττωση της υφιστάμενης (κινητής ή ακίνητης) περιουσίας του, στην οποία περιλαμβάνονται και οι βέβαιες και εκκαθαρισμένες απαιτήσεις του κατά τρίτων, όχι όμως και η ματαίωση της αναμενόμενης με βάσιμη πιθανότητα, κατά τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων, επαύξησης της περιουσίας αυτού. Περαιτέρω, οι μόνιμοι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. ευθύνονται έναντι του Δημοσίου για κάθε θετική ζημία που προξένησαν σ' αυτό με πράξη ή παράλειψή τους κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους ή επ' ευκαιρία ή ακόμη κατά κατάχρηση ή καθ' υπέρβαση αυτών, εφόσον η ζημιογόνος συμπεριφορά τους αποδίδεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια και τελεί σε εσωτερικό σύνδεσμο με την προαναφερόμενη ιδιότητά τους. Ειδικά στην περίπτωση αξιώσεων του Δημοσίου από φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα γίνεται δεκτό (βλ. Ε.Σ. Ι Τμήμα 1736, 2125/1995, 1037/1997) ότι μειώνεται η υφιστάμενη περιουσία του με την απώλεια (με απόσβεση ή ματαίωση) εκείνων μόνο που στηρίζονται σε νόμιμο και "οριστικό" τίτλο βεβαίωσης του οικείου φορολογικού εσόδου, όπως αυτός καθορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 74 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151), 43 του ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 125) και 34 του π.δ./τος 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ Α' 84), δηλαδή με βάση είτε δήλωση του φορολογουμένου είτε φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου, που έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής είτε

τέλος (με βάση) οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή πρακτικό δικαστικού συμβιβασμού. Κατά συνέπεια, από την οφειλόμενη σε υπαίτιες ενέργειες των αρμόδιων οργάνων της φορολογικής αρχής τυχόν ματαίωση είσπραξης φορολογικής αξίωσης, αναμενόμενη με βάσιμη πιθανότητα και κατά τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων, η οποία όμως δεν στηρίζεται στους ως άνω νόμιμους τίτλους βεβαίωσης και ως εκ τούτου δεν είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη, δεν προξενείται «θετική ζημία» εις βάρος του Δημοσίου, με την έννοια που εκτέθηκε (V Τμ. 1990, 1991/2006, 1646/2007).

III. A. i. Ο ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών κλπ.» (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) ορίζει στο Άρθρο 1 ότι «Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους», στο Άρθρο 2 ότι «Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου αυτού οι παρακάτω όροι νοούνται ως εξής: 1. Ελεγμένη και ανέλεγκτη υπόθεση: Ελεγμένη θεωρείται η υπόθεση που έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις και ανέλεγκτη αυτή που δεν έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο...», στο Άρθρο 3 ότι «1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009 ...» και στο Άρθρο 12 ότι: « 1. (...) 6. «Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση. Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος

εισοδήματος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997.». Κατ' επίκληση των άρθρων 9 παρ. 4, 12 παρ. 6 και 13 του ως άνω νόμου, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-1-2011 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Α' 78) με θέμα «Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων», με το άρθρο μόνο της οποίας ορίστηκε ότι: «1. ... 13. Επιτηδευματίες υπαγόμενοι στη ρύθμιση των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, δύνανται να υποβάλουν μέχρι την 18.2.2011 το προβλεπόμενο από τις διατάξεις αυτές ειδικό σημείωμα και να υπαχθούν στην εν λόγω ρύθμιση κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις. Τα παραπάνω ισχύουν και για επιτηδευματίες υπαγόμενους στην προαναφερόμενη ρύθμιση, για τους οποίους για τα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. μετά την 30.9.2010. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται στο σύνολό τους οι ανωτέρω διατάξεις του ν. 3888/2010, ειδικά δε ως προς τις ως άνω εκδοθείσες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. έχουν εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις».

ii. Επακολούθησαν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.4 του ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α' 180/22.8.2011), με τις οποίες ορίστηκε ότι : «Σε περίπτωση που ύστερα από τον έλεγχο από το γραφείο του φακέλου της υπόθεσης του επιτηδευματία προκύπτει ότι δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων δ', στ' και θ' του ίδιου άρθρου και με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009, η επίλυση των φορολογικών διαφορών μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του ν. 3888/2010 ... Η κατά τα προηγούμενα εδάφια επίλυση των διαφορών ενεργείται πριν από την έναρξη του ελέγχου με την αποδοχή από τον υπόχρεο του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του άρθρου 9 του ως άνω νόμου και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1137/11.10.2010 (ΦΕΚ Β' 1631) και ΠΟΛ. 1156/15.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1795) εντός ανατρεπτικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του. Το ίδιο εκκαθαριστικό σημείωμα ή ειδικό σημείωμα

μπορεί να υποβάλει και μόνος του ο φορολογούμενος μέχρι 31 Οκτωβρίου 2011. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του ν. 3888/2010 μπορεί να ρυθμίζεται η διαδικασία βεβαίωσης οφειλών, ο τρόπος καταβολής, καθώς και κάθε θέμα που αφορά τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.» Κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης εκδόθηκε η ΠΟΛ 1199/2011 (ΦΕΚ Β' 2131/23.09.2011) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία στο άρθρο μόνο προβλέπει ότι: «1. ... 4. Το Ειδικό Σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 μπορεί να υποβληθεί έως την 30.11.2011». Εν συνεχεία δε εκδόθηκε η ΥΑ ΠΟΛ.1241/10-12-2011 (ΦΕΚ Β' 2875/19.12.2011), η οποία ορίζει ότι : «Η προθεσμία υποβολής των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων του άρθρου 9 ή ειδικών σημειωμάτων του ν.3888/2010 που προβλέπεται από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του ν.4002/2011 και της υποβολής φορολογικών δηλώσεων που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγρ.1 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, που αφορούν στην υποβολή των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς και των δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογιών παρελθόντων ετών, παρατείνεται μέχρι και την 30-12-2011». Επακολούθησε δε η ΠΟΛ 1260/28.12.2011 “Κοινοποίηση διατάξεων της ΠΟΛ.1241/2011 Α.Υ.Ο. και παροχή οδηγιών για εντατικοποίηση έκδοσης των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων και λοιπά θέματα”, στην οποία αναφέρεται ότι : «Σε συνέχεια των οδηγιών που σας δόθηκαν με την ΠΟΛ 1198/21.9.2011 εγκύκλιο διαταγή αναφορικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 18 του ν.4002/2011 παρέχουμε επιπλέον οδηγίες μετά και από την ΠΟΛ 1241/10.12.2011 Α.Υ.Ο. 1. Με την ως άνω Α.Υ.Ο. παρατάθηκε μέχρι την 30.12.2011 η προθεσμία υποβολής του εκκαθαριστικού σημειώματος του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 από τους ίδιους τους φορολογούμενους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην ίδια ως άνω ημερομηνία παρατείνεται και η προθεσμία υποβολής του Ειδικού Σημειώματος δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010. Από το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 προκύπτει ότι οι διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010 έχουν εφαρμογή για τις ανέλεγκτες υποθέσεις όπως αυτές νοούνται στο άρθρο 2 της ΠΟΛ.1147/27.10.2010 εγκυκλίου διαταγής. 2. Αναφορικά με το Ειδικό Σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, πέραν των οδηγιών που σας δόθηκαν με την ΠΟΛ.1198/21.9.2011, διευκρινίζουμε τα εξής: α.

Υπάρχει δυνατότητα υποβολής του ως άνω Ειδικού Σημειώματος όπου θα αναγράφεται διακεκριμένα η καθαρή αξία του φορολογικού στοιχείου καθώς και η αξία του στοιχείου που είναι εικονική κατά τον δηλούντα. β. Σε περίπτωση που ήδη ο φορολογούμενος έχει υποβάλλει Ειδικό Σημείωμα δήλωσης με ποσό μικρότερο αυτού που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ή από δελτίο πληροφοριών μπορεί να υποβάλλει, πριν την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου, νέο Ειδικό Σημείωμα όπου θα αναγράφεται όλο το προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό ή από το δελτίο πληροφοριών. γ. Εφόσον έχει εκδοθεί Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης και υποβληθεί το ως άνω Ειδικό Σημείωμα της παρ.6 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 δεν εκδίδεται πλέον Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. δ. Η υποβολή του Ειδικού Σημειώματος περιλαμβάνει φορολογικά στοιχεία που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι 31.12.2009. ε. Το ως άνω Ειδικό Σημείωμα δήλωσης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 30.12.2011 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. για τα στοιχεία αυτά ούτε έχει γίνει έναρξη τακτικού ελέγχου από οποιαδήποτε ελεγκτική αρχή ή ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ...».

iii. Από τη συνδυαστική ερμηνεία των προαναφερομένων διατάξεων συνάγονται τα ακόλουθα: Με τις διατάξεις του Α΄ Κεφαλαίου του ν. 3888/2010 ο νομοθέτης εισήγαγε ένα προσωρινό μηχανισμό εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών που ήταν εκκρεμείς κατά το χρόνο έναρξης της ισχύος του νόμου (30-9-2010) και αφορούσαν τόσο ανέλεγκτες όσο και ελεγμένες υποθέσεις. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις η περαίωση συναρτήθηκε με την εξόφληση (εφάπαξ ή σε δόσεις) των φορολογικών οφειλών κατόπιν αιτήματος των υποχρέων, ωστόσο η διαδικασία που ορίστηκε για καθεμία κατηγορία υποθέσεων ήταν διαφορετική· για μεν τις ανέλεγκτες υποθέσεις οι φορολογικές οφειλές ανά οικονομικό έτος προσδιορίζονταν μέσω Εκκαθαριστικού Σημειώματος (άρθρο 9) που αποστέλλόταν στους υποχρέους, οι οποίοι είχαν τη δυνατότητα να το αποδεχθούν εντός ορισμένης προθεσμίας, ενώ στις ελεγμένες υποθέσεις, για τις οποίες είχαν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις και εκκρεμούσαν κατ' αυτών ένδικα βοηθήματα ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων σε πρώτο ή δεύτερο βαθμό, το τελικό ύψος της φορολογικής οφειλής καθοριζόταν από το ποσό του καταλογισμού σε συνδυασμό με το διαδικαστικό στάδιο στο οποίο βρισκόταν η διαφορά (άρθρο 11), ενώ οι ενδιαφερόμενοι όφειλαν να υποβάλουν αίτημα περαιώσεως εντός ορισμένης προθεσμίας. Εν συνεχεία, με τη διάταξη της παραγράφου

4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής του μηχανισμού περαιώσης του ν. 3888/2010 και παρατάθηκε ο χρόνος ισχύος του μέχρι 30-12-2011, μόνο όμως για τις φορολογικές διαφορές που αφορούσαν ανέλεγκτες υποθέσεις. Τούτο προκύπτει ευθέως από το γράμμα της διάταξης, η οποία κάνει λόγο για τη σύνταξη και αποστολή Εκκαθαριστικού Σημειώματος προς τον υπόχρεο πριν από τη διενέργεια του ελέγχου, παραπέμποντας, συγχρόνως, στις οικείες υπουργικές αποφάσεις (1137/2010 και 1156/2010) που είχαν εκδοθεί για την περαίωση των εκκρεμών ανέλεγκτων υποθέσεων, και επιβεβαιώνεται από την αιτιολογική έκθεση του νόμου (σελ. 13), όπου εκτιμάται ότι η υπαγωγή μεγαλύτερου αριθμού επιτηδευματιών στον εν λόγω μηχανισμό «θα απελευθερώσει ελεγκτικό δυναμικό το οποίο θα μπορέσει να ασχοληθεί με τον έλεγχο σοβαρότερων υποθέσεων». Η δε ΠΟΛ 1260/2011 επαναλαμβάνει κατ'ουσίαν την ανωτέρω νομοθετική διάταξη (12 παρ.6 του ν.3880/2010, που αναβίωσε με την παρ. 4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011), εμμένοντας στο ότι μέχρι την ημερομηνία υποβολής του ειδικού σημειώματος δεν θα πρέπει να έχει αρχίσει ο έλεγχος και να έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου (Μον.Διοικ.Πρωτ. Θεσσαλονίκης-Τμήμα ΙΔ' 6335/2018).

III. Β. Στο άρθρο 5 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α' 179) ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ...», ενώ στο άρθρο 9 του ίδιου νόμου ότι: «1. ... 2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται ... 3. ... 4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά, για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας ... Ειδικά ... για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5 (δηλαδή των προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ), εφαρμόζονται ανάλογα, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 ... 5. ... 6. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ... τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται ... Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά ...». Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, με την επιφύλαξη όσων διατάξεων ν. 2523/1997 ορίζουν διαφορετικά, για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των

προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

III. Γ. Εξάλλου, στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. 2. ... 3. Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής ... 4. ... 5. ... 6. Αν συμπέσουν οι απόψεις του υποχρέου και: α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ... συντάσσεται και υπογράφεται, ... πράξη επίλυσης της διαφοράς ... Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτήν, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά ...». 5. Περαιτέρω, στο άρθρο 70Α του ίδιου Κώδικα, που προστέθηκε με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31-3-2011), ορίζεται ότι: «1. Συνιστάται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών πενταμελής Επιτροπή ... Η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. ... 2. Έργο της Επιτροπής αυτής είναι η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, εφόσον η διαφορά υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. 3. Δεν θίγονται τα υφιστάμενα όργανα και οι ισχύουσες διαδικασίες για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών. ... 4. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε πράξη καταλογισμού φόρου ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά της, να ζητήσει, με αίτηση του απευθυνόμενη στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.), τη Διοικητική επίλυση της διαφοράς. 5. Η υποβολή της αίτησης αυτής αποκλείει την υποβολή για την ίδια υπόθεση και άλλης αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με βάση τις λοιπές ισχύουσες διαδικασίες για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών. 6. Η αίτηση κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και διαβιβάζεται, μαζί με το σχετικό φάκελο, από αυτή στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την κατάθεσή της. ... 7. Για τη

διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι ισχύουσες διαδικαστικές και ουσιαστικές διατάξεις για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών. ... ».

Με τις ανωτέρω διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται αναλογικά, σύμφωνα με την προαναφερθείσα στην παρ. ΙΙΙ. Β. της παρούσας διάταξη του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, για τη διοικητική επίλυση των διαφορών, που ανακύπτουν από τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), ρυθμίζεται η οριστική επίλυση των αναφευομένων διαφορών με πράξη της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφοράς, η οποία προβλέπεται ότι είναι αμετάκλητη. Αφ' ης δε εκδοθεί πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, από την Επιτροπή, αυτή δεν ανατρέπεται ούτε με την άσκηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, καθόσον τυχόν ασκουμένη προσφυγή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος, κατά το οποίο δεν επιλύθηκε η διαφορά.

ΙΙΙ. Α. Περαιτέρω, στην παράγραφο 5 του άρθρου 5 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν α. (...) η. πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986 ...». Στο δε άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70» και στο άρθρο 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986 ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει, την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που

περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή». Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν, μεταξύ άλλων, πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές. Τούτο, όμως, προϋποθέτει ότι η υπόθεση υπαγόταν στις διατάξεις περαίωσης, διότι σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή αυτή δεν περαιώθηκε νομίμως, για το λόγο ότι δεν υπαγόταν στις διατάξεις περί περαίωσης φορολογικών υποθέσεων, η εξαίρεση από την επιβολή προστίμου δεν δύναται να εφαρμοσθεί (Μον.Διοικ.Πρωτ. Θεσσαλονίκης-Τμήμα ΙΔ' 6335/2018).

IV. Από τα στοιχεία του φακέλου και ιδίως από την .../4.1.2016 πορισματική έκθεση προκαταρκτικής εξέτασης ΕΔΕ του Οικονομικού Επιθεωρητή ..., η οποία διαβιβάστηκε στην 4η Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου με .../29.1.2016 έγγραφο του Δ' Τμήματος της Διεύθυνσης Διαχείρισης Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, και, ακολούθως, με το .../15.2.2016 έγγραφο της ως άνω Υπηρεσίας στη Γενική Επιτροπεία της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο (αριθμ. πρωτ. ΓΕΕ .../17.2.2016), προκύπτουν τα ακόλουθα: Στις 29.11.2011 μετέβη στη Δ.Ο.Υ. ... εκπρόσωπος της επιχείρησης «...» και προσκόμισε έγγραφο που αφορούσε δήλωση του άρθρου 18 παρ. 4 του ν. 4002/2011, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση αυτή δήλωσε οκτώ ληφθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2006 και 2007 (τέσσερα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για το έτος 2006 και τέσσερα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για το έτος 2007). Το έγγραφο αυτό παρελήφθη από τον καθ' ου Ελεγκτή ..., εκκαθαρίστηκε αμέσως χειρόγραφα, η συνολική καθαρή αξία των οκτώ μη νόμιμων τιμολογίων ύψους 83.400,00 ευρώ υπολογίστηκε αυξημένη κατά 55% και προέκυψε φόρος 45.870,00 ευρώ, εκ του οποίου καταβλήθηκε αμέσως το 20%, δηλαδή 9.174 ευρώ, με το .../29.11.2011 διπλότυπο είσπραξης τύπου Α', και το υπόλοιπο βεβαιώθηκε σε δώδεκα ισόποσες δόσεις, οι οποίες εξοφλήθηκαν. Το έγγραφο της δήλωσης προσυπογράφηκε από τους καθ' ων Επόπτη Ελέγχου ... και Προϊστάμενο Ελέγχου Ωστόσο, σε βάρος της επιχείρησης είχαν ήδη εκδοθεί από το Τμήμα Κ.Β.Σ. δύο αποφάσεις επιβολής

προστίμου, οι ... και .../18.11.2011, αφού προηγουμένως είχε κοινοποιηθεί με το .../1.11.2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./9.11.2011) η ΥΣΕ .../6.9.2011 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών ... και ..., στην επιχείρηση «...», για παραβάσεις των φορολογικών περιόδων 2006-2007. Οι αποφάσεις αυτές αφορούσαν στις ακόλουθες παραβάσεις: Τέσσερις αυτοτελείς παραβάσεις για ζήτηση και λήψη ισάριθμων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, ύψους καθαρής αξίας 53.600,00 ευρώ, στη χρήση 2006, και τέσσερις αυτοτελείς παραβάσεις για ζήτηση και λήψη ισάριθμων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, ύψους καθαρής αξίας 29.800,00 ευρώ, στη χρήση 2007, με φερόμενη εκδότρια την ατομική επιχείρηση «...». Τα ως άνω μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ταυτίζονται με αυτά που περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα από 29.11.2011 δήλωση της παρ. 4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, κατά ποσότητα, αξία εκάστου και συνολική αξία (53.600,00 + 29.800,00 = 83.400,00 ευρώ). Οι ως άνω αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... παραλήφθηκαν από τον δικαστικό επιμελητή στις 29.11.2011 (βλ. σχετ. το .../29.11.2011 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ...) και επιδόθηκαν στην εταιρεία «...» στις 13.12.2011 (βλ. σχετ. την ... έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή του Πρωτοδικείου Πειραιά, Περικλή Σπ. Γεωργιάκη). Ακολούθως, η ως άνω εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./27.12.2011 αίτηση προς την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994, ισχυριζόμενη ότι, γενομένης δεκτής της από 29.11.2011 δήλωσής της για περαίωση, κατά τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκαν με την παρ. 4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, οι ... και .../18.11.2011 αποφάσεις επιβολής προστίμου που της επιδόθηκαν στις 13.12.2011 είναι μη νόμιμες και πρέπει να ανακληθούν, καθόσον θα οδηγούσαν στο άτοπο να πληρώσει η εταιρεία δύο φορές για την αυτή οφειλή. Την ως άνω αίτηση της εταιρείας διαβίβασαν προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. οι καθ' ων με το .../11.1.2012 έγγραφό τους, στο οποίο επισυνάπτετο έγγραφό τους περιέχον το πλήρες ιστορικό της υπόθεσης. Επεσήμαναν δε στο διαβιβαστικό τους έγγραφο ότι, δεδομένου ότι οι αποφάσεις επιβολής προστίμου για την εν λόγω ελεγχόμενη επιχείρηση είχαν εκδοθεί στις 18.11.2011, δηλαδή προγενέστερα της υποβολής του ειδικού σημειώματος, η οποία έγινε στις 29.11.2011, η υπηρεσία δεν συναινεί στην ικανοποίηση του αιτήματος της ως άνω εταιρείας για ακύρωση και διαγραφή των επιβληθέντων προστίμων. Πλην όμως η αίτηση αυτή έγινε δεκτή με το .../31.5.2012 πρακτικό της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., με την αιτιολογία ότι η επιχείρηση είχε ήδη υποβάλει στις 29.11.2011 το ειδικό σημείωμα δήλωσης περαίωσης, και

διατάχθηκε η ολική διαγραφή των ... και .../18.11.2011 αποφάσεων επιβολής προστίμου. Σε εκτέλεση του Πρακτικού αυτού, με την .../27.7.2012 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαγράφηκε η ανωτέρω οφειλή, ποσού 83.400,00 ευρώ. Κατόπιν τούτων, με την ένδικη αίτηση του Επιτρόπου της Επικρατείας ζητείται ο καταλογισμός τους για το λόγο ότι κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους ως υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ..., άλλως επ' ευκαιρία ή καθ' υπέρβαση ή κατά κατάχρηση αυτών, προέβησαν από βαριά αμέλεια στην αποδοχή του ειδικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010 και 4002/2011 της εταιρείας «...» για τις φορολογικές παραβάσεις της λήψης οκτώ μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2006 και 2007 (τέσσερα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για το έτος 2006 και τέσσερα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για το έτος 2007), χωρίς προηγουμένως να ελέγξουν, ως όφειλαν, ότι είχαν ήδη εκδοθεί οι ... και .../18.11.2011 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., για τις αυτές παραβάσεις, με αποτέλεσμα να ματαιωθεί η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, με νέα εκκαθάριση ποσού, το οποίο, δυνάμει των παρ. 2, 3, 4, 5δ και 6β του άρθρου 6 και παρ. 2α του άρθρου 7, θα ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 64.613,03 ευρώ, αντί του καταβληθέντος ποσού των 45.870,00 ευρώ, με συνέπεια, ως εκ τούτου, το Ελληνικό Δημόσιο να υποστεί θετική ζημία από τη ματαίωση της είσπραξης της διαφοράς, η οποία ανέρχεται σε 18.743,03 ευρώ (64.613,03 – 45.870,00). Κατ' ακολουθία αυτών, με την υπό κρίση αίτηση, ζητείται να καταλογισθούν οι καθ' ων, εις ολόκληρο ο καθένας, με το ποσό των 18.743,03 ευρώ, για την αποκατάσταση της φερόμενης ως προξενηθείσας από υπαιτιότητά τους, σε βαθμό βαρείας αμέλειας, θετικής ζημίας σε βάρος του Δημοσίου.

V. Με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο κρίνει ότι από τις ενέργειες των καθ' ων, όπως προπαρατέθηκαν, δεν επήλθε μείωση της υφιστάμενης περιουσίας του Δημοσίου με την απώλεια (με απόσβεση ή ματαίωση) αξιώσεων που στηρίζονται σε νόμιμο οριστικό τίτλο βεβαίωσης του οικείου φορολογικού εσόδου, καθόσον οι εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμου αυξημένου σε σχέση με τον εκκαθαρισθέντα δια των ειδικών σημειωμάτων φόρο έχουν ανακληθεί με το προαναφερθέν Πρακτικό της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης της διαφοράς, με το οποίο αποφασίστηκε η ολική διαγραφή των προαναφερθέντων προστίμων της εταιρείας «...». Ενόψει αυτού, οι ενέργειες των καθ' ων δεν συνιστούν θεμελιωτική θετικής ζημίας του Δημοσίου πράξη με την έννοια που προεκτέθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4129/2013 (βλ. σκέψη II.B. της παρούσας) κατά τον βασίμως προβαλλόμενο ισχυρισμό

τους. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχει η ως άνω προϋπόθεση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68 του ν. 4129/2013 στην ένδικη υπόθεση και, κατά συνέπεια, η υπό κρίση αίτηση είναι, για το λόγο αυτό απορριπτέα. Πέραν δε τούτου, με την .../2016 απόφαση του Β΄ Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιώς, η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη (βλ. την από 7.12.2017 βεβαίωση του Πρωτοδικείου Πειραιώς), οι καθ' ων αθώθηκαν για το αδίκημα της παράβασης καθήκοντος, το οποίο ως προς τα πραγματικά περιστατικά, που συγκροτούν της ιστορική του βάση, ταυτίζεται πλήρως με τα πραγματικά περιστατικά της ένδικης υπόθεσης. Στην απόφαση δε αυτή, το ποινικό δικαστήριο, διέλαβε παρεμπόδιση κρίση ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν πληρούται ούτε η υποκειμενική υπόσταση της εξ αμελείας τέλεσης του αδικήματος, για το λόγο ότι, ακόμη και αν οι καθ' ων γνώριζαν το ισχύον νομικό καθεστώς, πάντως δεν είχαν πληροφορηθεί την ύπαρξη των αποφάσεων επιβολής προστίμου. Το ζήτημα δε τούτο εμπίπτει στη δικαιοδοτική αρμοδιότητά του, καθόσον αφορά την κρίση του ως προς το βαθμό υπαιτιότητάς των καθ' ων. Συνεπώς, κατά τη δεσμευτική ως άνω κρίση του ποινικού δικαστηρίου δεν συντρέχουν ούτε οι υποκειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του ως άνω άρθρου 68 και, ως εκ τούτου, η υπό κρίση αίτηση είναι και για τον λόγο αυτό απορριπτέα ως ουσία αβάσιμη.

Για τους λόγους αυτούς

Απορρίπτει την από 30.5.2016 αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο περί καταλογισμού των 1) ...του ..., 2) ...του ..., και 3) ... του

Κρίθηκε και αποφασίστηκε, στην Αθήνα, στις 23 Μαΐου 2019.

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΜΑΡΙΑ ΒΛΑΧΑΚΗ

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΠΑΡΑΘΥΡΑΣ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΙΩΑΝΝΑ ΕΥΘΥΜΙΟΥ

Δημοσιεύθηκε σε έκτακτη δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Δικαστηρίου, στις 5 Σεπτεμβρίου 2019.

Η ΠΡΟΕΔΡΕΥΟΥΣΑ ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΣΩΤΗΡΙΑ ΝΤΟΥΝΗ

Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΘΕΟΔΩΡΑ ΤΑΚΙΤΖΙΔΟΥ

