



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, Γεωργία Μαραγκού, Κωνσταντίνος Κωστόπουλος 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 Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, Χρυσούλας Καραμαδούκη.

Για να δικάσει την από ... (ΑΒΔ ...) αίτηση αναιρέσεως και τους από ... (ΑΒΔ ...) πρόσθετους λόγους αναιρέσεως, της ..., κατοίκου ... (οδός ...), η οποία παραστάθηκε διά του πληρεξουσίου δικηγόρου της Σπυρίδωνος Χριστοφορίδη (ΑΜ/ΔΣΘ 5899).

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

Με την αίτηση αυτή επιδιώκεται η αναίρεση της ... απόφασης του Ι Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Η αίτηση αναιρέσεως και οι πρόσθετοι λόγοι αναιρέσεως παραπέμφθηκαν στη μείζονα σύνθεση της Ολομέλειας με την ... απόφαση της δεύτερης 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 στο Ελεγκτικό Συνέδριο 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 ευρώ (βλ. το ηλεκτρονικό παράβολο με κωδικό 24934457095902190071), εκ του οποίου έχει καταβληθεί αχρεωστήτως ποσό 975,77 ευρώ, δεδομένου ότι το αμφισβητούμενο ποσό, χωρίς τις προσαυξήσεις, ανέρχεται σε 52.423,30 ευρώ, κατά το ποσό δε αυτό πρέπει να επιστραφεί στην αναιρεσείουσα ανεξαρτήτως της έκβασης της δίκης.

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 αυτά, όπως οι λόγοι αυτοί αναπτύσσονται με τα ... και ... υπομνήματα.

3. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε η από ... (ΑΒΔ ...) έφεση της ήδη αναιρεσείουσας κατά της ...2013 καταλογιστικής απόφασης των Οικονομικών Επιθεωρητών της Οικονομικής Επιθεώρησης, με την οποία καταλογίστηκε, υπό την ιδιότητά της ως υπαλλήλου - ελεγκτή του Τμήματος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών (ΦΑΕ) ..., ως συνευθυνόμενη, εις ολόκληρον με την Προϊσταμένη του ιδίου Τμήματος, με το ποσό των 52.423,30 ευρώ, που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα που φέρεται ότι προκάλεσε στην ως άνω ΔΟΥ κατά το έτος 1994,

πλέον προσανξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ύψους 104.846,60 ευρώ, ήτοι με το συνολικό ποσό των 157.269,90 ευρώ.

4. Κατά τα αναιρετικώς ανέλεγκτα γενόμενα δεκτά από το δικάσαν Τμήμα, το ποσό του ελλείμματος που καταλογίστηκε σε βάρος της ήδη αναιρεσεύουσας προέρχεται από την αχρεώστητη πρώτη επιστροφή ΦΠΑ, κατά το έτος 1994, στην εταιρεία με την επωνυμία «...» ποσού 3.324.240 δρχ. (9.755,66 ευρώ) και στην εταιρεία με την επωνυμία «...» ποσού 14.539.000 δρχ. (42.667,64 ευρώ), για αγορές επενδυτικών αγαθών οι οποίες όπως προέκυψε μεταγενεστέρως, ήταν ανύπαρκτες και εικονικές και για τις οποίες δεν υποβλήθηκε το σύνολο των απαιτούμενων από τον νόμο δικαιολογητικών για την επιστροφή του ΦΠΑ.

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 το δεύτερο σκέλος του προβαλλόμενου ως πρώτου λόγου αναιρέσεως, το οποίο πρέπει να εξετασθεί αυτοτελώς ως πρώτος λόγος αναιρέσεως, η αναιρεσεύουσα, κατ' εκτίμηση του δικογράφου της κρινόμενης αίτησης, ισχυρίζεται ότι το δικάσαν Τμήμα εσφαλμένως ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διατάξεις του ν. 1642/1986 και της 1031790/2051/575/A0014/2.4.1991/ ΠΟΛ. 1078 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, δεδομένου ότι δεν απαιτεί την ύπαρξη ενδείξεων περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών που θα καθιστούσαν αναγκαίο τον ουσιαστικό επιτόπιο έλεγχο για τη διαπίστωση της εγκατάστασης και λειτουργίας των επενδυτικών αγαθών, για την προμήθεια των οποίων οι προαναφερόμενες εταιρείες έλαβαν την επιστροφή ΦΠΑ. Συναφώς, προβάλλεται ότι κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, υπό την ειδικότερη αιτίαση της συμπερασματικής και ανεπαρκούς αιτιολογίας, το δικάσαν Τμήμα δέχθηκε ότι το ένδικο έλλειμμα οφείλεται στην υπαίτια παράλειψη της αναιρεσεύουσας να ελέγξει ενδεδειγμένα τις επίδικες συναλλαγές, χωρίς να αντικρούσει με ειδική αιτιολογία τον κατ' έφεση προβληθέντα ισχυρισμό περί διακοπής του αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ του ελλείμματος και της συμπεριφοράς της αναιρεσεύουσας, ύστερα από

την εκ μέρους της ενημέρωση των αρμόδιων ΔΟΥ και τη σύνταξη των εκθέσεων προσωρινού ελέγχου, καθώς και περί ενεργοποίησης της διαδικασίας ελέγχου και καταλογισμού του ένδικου ποσού με ενέργειες της υπηρεσίας της αναιρεσείουσας.

7. 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) «(...) 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). (iii) «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 προστιθέμενης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, (...)» (άρθρο 17). (iv) «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).

8. Σύμφωνα με τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου περί επενδυτικών αγαθών, αναγκαία προϋπόθεση για τη γένεση του κατά τα ανωτέρω δικαιώματος έκπτωσης είναι αφενός η πραγματική απόκτηση των αγαθών (πρβλ. C-459/17 και C-460/17, SGI και Valériane SNC, σκ. 35-36) και αφετέρου η συναγόμενη

από αντικειμενικές ενδείξεις πρόθεση χρήσης τους, η οποία όμως πρέπει να επιβεβαιώνεται με αντικειμενικά στοιχεία (πρβλ. C-257/11, SC Gran Via Moinești SRL, σκ. 27, C-400/98, Breitsohl, σκ. 34).

9. Σε εθνικό επίπεδο, τα σχετικά με την επιβολή του φόρου προστιθέμενης 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 Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις» (φ. 125 Α'), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο. Με τον νόμο αυτόν ορίστηκαν, πλην άλλων, τα ακόλουθα: (i) «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 (...) Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά (...) χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...» (άρθρο 23). (ii) «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). (iii) «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 (...) 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. (...) 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση (...)» (άρθρο 26). (iv) «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. 22.α, 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. (...)» (άρθρο 29). (v) «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 23, 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. 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) (...) γ) εισαγωγές, αγορές ή κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86». (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 (...) δ) προκειμένου για την περίπτωση γ του άρθρου 1 της απόφασης αυτής και ειδικά για τις κατασκευές ακινήτων, ο υποκείμενος υποβάλλει με την πρώτη αίτηση σε φωτοτυπία τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία, (...) Επίσης υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνει ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, καθώς και τον τόπο εγκατάστασης τους, ε) (...)». (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 υποκείμενους 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) (...) 3. Ο υποκείμενος στο φόρο που εμπίπτει στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου τυγχάνει επιστροφής φόρου μετά από τη διενέργεια τακτικού ελέγχου, που πραγματοποιείται εντός διετίας από την υποβολή σχετικής αίτησης».

11. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στις σκέψεις 7 και 9-10, συνάγεται ότι για την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από τον υπόχρεο για την απόκτηση επενδυτικών αγαθών υποβάλλεται αίτηση στην αρμόδια ΔΟΥ. Η αίτηση συνοδεύεται από φωτοαντίγραφα των περιοδικών εκκαθαρίσεων για τη χρονική περίοδο που ζητείται η επιστροφή και, επιπροσθέτως, υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται ότι τα επενδυτικά αγαθά «δεν προορίζονται για μεταπώληση, θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών», καθώς και ο τόπος εγκατάστασης τους. 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.

12. Ειδικότερα, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις συνάγεται ότι, σε περίπτωση που η αίτηση επιστροφής, λόγω απόκτησης επενδυτικών αγαθών, 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 ιδίως την άσκηση ή την πρόθεση άσκησης δραστηριότητας υποκείμενης στον φόρο και, αφετέρου, στην εξακρίβωση της αλήθειας των κρίσιμων πραγματικών δεδομένων που αναφέρονται στη δήλωση και την επαλήθευση του ύψους του πιστωτικού υπολοίπου. Για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων προς εγγραφή στο μητρώο δικαιούχων, ο έλεγχος περιλαμβάνει, εκτός από τον έλεγχο της δήλωσης έναρξης, μεταβολής ή παύσης των εργασιών της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών και τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν, και κάθε άλλη αναγκαία ελεγκτική ενέργεια, όπως έλεγχο των εγκαταστάσεων της επιχείρησης, ώστε να επαληθευθεί η ύπαρξη των ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων της επιχείρησης και η δυνατότητα αυτής να πραγματοποιεί τις πράξεις για τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια ή άλλα παραστατικά έγγραφα των υποκείμενων στη δήλωση συναλλαγών. Για την εξακρίβωση της αλήθειας των κρίσιμων πραγματικών δεδομένων που αναφέρονται στην υποβληθείσα δήλωση και την επαλήθευση του ύψους του πιστωτικού υπολοίπου, ο έλεγχος 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 τιμολόγηση, το αναγκαίο περιεχόμενο των τιμολογίων, την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης κ.ά., αλλά, στις περιπτώσεις που λόγω ελλείψεων στα

υποβληθέντα στοιχεία δημιουργούνται αμφιβολίες αναφορικά με την πραγματική απόκτηση των αγαθών ή την πρόθεση χρήσης τους για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, εκτείνεται και στον έλεγχο άλλων στοιχείων ικανών να επιβεβαιώσουν την αλήθεια της συναλλαγής, όπως φορτωτικών ή δελτίων αποστολής, καθώς και στη διενέργεια των κατάλληλων ελεγκτικών διασταυρώσεων για την επαλήθευση της απόκτησής 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.). Εξ άλλου, έλεγχος διενεργείται και σε κάθε άλλη περίπτωση που, με βάση είτε τα υφιστάμενα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, είτε, εφόσον δεν έχουν τεθεί, τα διαθέσιμα στοιχεία ή τις συντρέχουσες περιστάσεις, καθίσταται αναγκαία η διενέργειά του προκειμένου να εξακριβώνονται οι αιτίες που προκάλεσαν το πιστωτικό υπόλοιπο και να ελέγχεται η εν γένει γνησιότητα των υποκείμενων στη δήλωση συναλλαγών, ώστε να προλαμβάνονται παραβατικές συμπεριφορές που θέτουν σε κίνδυνο τα συμφέροντα του Δημοσίου. Στην περίπτωση αυτή, στο πλαίσιο που διαγράφεται από την ανάγκη διασφάλισης των δημοσιονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και πρόληψης των παραβατικών και καταχρηστικών συμπεριφορών 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 συντρέχουσών 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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 8: «Ο υπάλληλος της ΔΟΥ έχει ως υφιστάμενος τα παρακάτω ειδικά καθήκοντα: 1. (...) 2.- Προσυπογράφει τα φορολογικά, διαχειριστικά, λογιστικά και άλλα έγγραφα, που συντάσσονται από αυτά, θέτοντας απαραίτητα κάτω από την υπογραφή του την ατομική υπηρεσιακή σφραγίδα, η οποία πρέπει να περιέχει το ονοματεπώνυμο, τον κλάδο που ανήκει και το βαθμό που φέρει. 3. (...)». (ii) Στο άρθρο 20: «Καθήκοντα φορολογικών ελεγκτών. Ο ελεγκτής οφείλει: 1.- Να μελετάει την υπόθεση που έχει για έλεγχο. 2. (...) 10. Να συντάσσει τις εκθέσεις ελέγχου όλων των φορολογικών αντικειμένων που έχει εντολή, τα φύλλα ελέγχου δελτία πληροφοριών για φορολογούμενους άλλων Δ.Ο.Υ. και τα ενημερωτικά δελτία προς το Κέντρο Πληροφορικής (...)». (iii) Στο άρθρο 21: «1. Γενικά: α. Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας. β. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα. (...) δ. Οι πιο πάνω εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια, (...) 2. Περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου γενικού τύπου: Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να

περιλαμβάνει: α. (...) στ. Την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο. ζ. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία. η. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου. θ. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης. ι. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφής από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (...) 4. Πορεία της έκθεσης. Μετά την ολοκλήρωσή της η έκθεση παραδίδεται με τον φάκελο της υπόθεσης στον επόπτη ελέγχου. (...)». (iv) Στο άρθρο 32, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του από την παράγραφο 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 (...), αποφάσεων επιστροφής ΦΠΑ, (...), υποδείξεις εντολών ελέγχου, (...) β. Παραλαμβάνει, επεξεργάζεται και αρχειοθετεί τις δηλώσεις και τα λοιπά σχετικά με το ΦΠΑ στοιχεία που υποβάλουν οι φορολογούμενοι (...) Συνεργάζεται με τα Τμήματα και Γραφεία των ΔΟΥ, για την προώθηση και επίλυση των θεμάτων που αφορούν γενικά τον ΦΠΑ. 2. (...)».

16. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη συνάγεται ότι οι υπάλληλοι της ΔΟΥ που υπηρετούν στο Τμήμα ΦΠΑ, είναι επιφορτισμένοι με τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του ΦΠΑ και τη σύνταξη και συνυπογραφή των σχεδίων επιστροφής φόρου και των αντίστοιχων ατομικών φύλλων έκπτωσης (ΑΦΕΚ). Ως εκ τούτου, οφείλουν να διαπιστώνουν την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας και των οδηγιών για την επιστροφή του φόρου και ιδίως την ορθή και εμπρόθεσμη υποβολή των προσωρινών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ και να εξακριβώνουν την ιδιότητα του αιτούντος ως δικαιούχου επιστροφής, την ακρίβεια της υποβαλλόμενης για το λόγο αυτό δήλωσης, την ορθότητα του πιστωτικού υπολοίπου και την ύπαρξη νομίμων παραστατικών στοιχείων για τις υποκείμενες σε ΦΠΑ δαπάνες της αιτούμενης την επιστροφή επιχείρησης. Προς τούτο, στην περίπτωση υποβολής πρώτης αίτησης επιστροφής λόγω αγοράς επενδυτικών προϊόντων που επιβαρύνθηκαν με φόρο, υποχρεούνται να ενημερώνουν τον προϊστάμενο του Τμήματος ΦΠΑ ώστε να εισηγηθεί για την έκδοση εντολής ελέγχου από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ προκειμένου να διεξαχθεί στη συνέχεια, σύμφωνα με τη σχετική εντολή, ο δέων έλεγχος, ανάλογα με τις περιστάσεις, προβαίνοντας σε όλες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, ώστε να πιστοποιείται, με τη με μέγιστη δυνατή βεβαιότητα, το δικαίωμα του αιτούντος να λάβει την αιτούμενη επιστροφή φόρου.

17. Εξ άλλου, από τον συνδυασμό των διατάξεων που παρατέθηκαν στις σκέψεις 9, 10 και 15 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 προσήκει ανάλογα με τις κατά τον νόμο υποχρεώσεις τού καθένα από αυτά. Ειδικώς πάντως ως προς τις ενέργειες των εμπλεκόμενων στη δεύτερη φάση οργάνων, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι αυτά οφείλουν κατά την *de lege artis* ελεγκτική τους κρίση να εντοπίζουν, σύμφωνα με την επαγγελματική τους εμπειρία, τις ιδιαίτερου φορολογικού ενδιαφέροντος υποθέσεις και τις επισφαλείς αιτήσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και, εν συνεχεία, να επιλέγουν τις ελεγκτικές εργασίες που κατά την κοινή πείρα είναι πρόσφορες προς επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος εν όψει πάντα των πιθανολογούμενων κινδύνων που πρέπει να διερευνηθούν, παρατείνοντας ή και αναστέλλοντας την προθεσμία επιστροφής του φόρου, μέχρι την ολοκλήρωση των αναγκαίων επαληθεύσεων. Ελλείπει δε γενικού εγχειριδίου ή συγκεκριμένων κατευθύνσεων από τους προϊσταμένους των, που σε μια ορθολογικώς οργανωμένη υπηρεσία επιβάλλεται να υφίστανται, ενεργούν μόνα τους κατά τη δική τους επαγγελματική κρίση.

18. Σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις του άρθρου 76 του ν.δ/γματος 321/1969 (φ. 205 Α'), «[π]άσα έλλειψις χρημάτων, αξιών, ενσήμων ή υλικού, διαπιστουμένη κατά την νόμιμον διαδικασίαν εις δημοσίας εν γένει διαχειρίσεις, αναπληρούται υπό του υπολόγου εντός 24 ωρών, άλλως ούτος τίθεται εκτός διαχειρίσεως ή και υπηρεσίας και καταλογίζεται με το ποσόν του ελλείμματος, το οποίον βεβαιούται αμελλητί ως δημόσιον έσοδον, λαμβανομένων των απαιτητών μέτρων προς εξασφάλισιν της απαιτήσεως του Δημοσίου (...)». 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 συνευθυνόμενων (...)», 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.

19. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη συνάγεται ότι νομίμως εγείρεται ζήτημα δημοσιονομικής ευθύνης για τους υπαλλήλους της ΔΟΥ που, χωρίς να διενεργήσουν τον απαιτούμενο από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις (σκέψεις 7, 9 και 10) προσωρινό έλεγχο πρώτης επιστροφής ΦΠΑ, ή διενεργώντας πλημμελώς τον έλεγχο αυτόν, υπογράφουν τη σχετική έκθεση ελέγχου και, εν συνεχεία, συνυπογράφουν το οικείο ΑΦΕΚ, βεβαιώνοντας ανακριβώς τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου. Για τη δημιουργία ωστόσο δημοσιολογιστικής ευθύνης των ανωτέρω ως κυρίως υπευθύνων ή ως συνευθυνόμενων για την αναπλήρωση του ποσού του ελλείμματος που προκλήθηκε από την επιστροφή ΦΠΑ, απαιτείται η διαπίστωση ότι η απόφαση επιστροφής του φόρου και το οικείο ΑΦΕΚ εκδόθηκαν κατά παράβαση της υποχρέωσής τους προς έλεγχο και, επιπλέον, ότι οι παραλειφθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ικανές να αποτρέψουν ή εντοπίσουν το έλλειμμα, καθώς αν διενεργούντο θα είχε αποδειχθεί η παράνομη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και θα είχε αποφευχθεί η μη νόμιμη εκταμίευση του αντίστοιχου ποσού. Αν αυτά διαπιστωθούν, τότε νομίμως καταλογίζονται οι ανωτέρω ανεξαρτήτως αν μεταξύ αυτών 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 πράξεων τους, με αποτέλεσμα να στοιχειοθετούν αλυσίδα αιτιώδους διαδρομής, επιφέροντας από κοινού το ζημιόγono αποτέλεσμα (πρβλ. ΕλΣυν Ολ. 1238-1241/2014, 3283/2013, 2443/2007, Ι Τμ. 502, 376/2017, 2235, 426/2016 κ.ά.).

20. Η αναιρεσιβαλλομένη, κατά την αναιρετικώς ανέλεγκτη κρίση της, δέχθηκε ότι η ήδη αναιρεσείουσα ως ελεγκτής του Τμήματος ΦΠΑ της ΔΟΥ ΦΑΕ ... συνέταξε και συνυπέγραψε τα ... και ... ατομικά φύλλα έκπτωσης (ΑΦΕΚ επιστροφής) ΦΠΑ (πρώτη επιστροφή ΦΠΑ σε ποσοστό 90%), ποσών 3.324.240 δρχ. (ήδη 9.755,66 ευρώ) και 14.539.000 δρχ. (42.667,64 ευρώ), στις εταιρείες «...» και «...», αντιστοίχως, λόγω

αγοράς επενδυτικών αγαθών, βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων, η εικονικότητα των οποίων διαπιστώθηκε μεταγενέστερα και δεν αμφισβητήθηκε, χωρίς, ως όφειλε, να προβεί σε επιτόπιο έλεγχο, ούτε να αναζητήσει τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της προμηθεύτριας εταιρείας «...», η οποία ανήκε στην ίδια ΔΟΥ, ώστε να επαληθεύσει την απόδοση του ΦΠΑ, τον οποίο αιτήθηκε και έλαβε η εταιρεία «...», ενώ τέλος έκανε δεκτή για την εταιρεία «...» ελλιπέστατη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία δεν αναγραφόταν το σύνολο των εισροών-εκροών, ο αντίστοιχος ΦΠΑ, ο τόπος εγκατάστασης των επενδυτικών αγαθών καθώς και η δέσμευση της επιχείρησης ότι τα κρίσιμα πάγια θα τεθούν σε διαρκή εκμετάλλευση και δεν θα γίνει μεταπώλησή τους.

21. Με βάση τις ως άνω παραδοχές έκρινε ότι νομίμως καταλογίστηκε ως συνευθυνόμενη για την αποκατάσταση του ελλείμματος που προκλήθηκε από την αχρεώστητη επιστροφή του ΦΠΑ στις ως άνω εταιρείες, διότι υπό την ιδιότητά της ως υπαλλήλου – ελεγκτή του Τμήματος ΦΠΑ της ΔΟΥ ΦΑΕ ... όφειλε να προβεί σε ουσιαστικό επιτόπιο έλεγχο, από τον οποίο μπορούσε να διαπιστώσει την εικονικότητα των σχετικών συναλλαγών αφού, όπως απεδείχθη, ο επίμαχος πάγιος εξοπλισμός, εν όψει του όγκου του, ήταν αδύνατο εκ των πραγμάτων να εγκατασταθεί και να λειτουργήσει στην έδρα της εταιρείας «...» που ήταν διαμέρισμα τετάρτου ορόφου 25 τ.μ., επί της οδού ..., στο ... και η εταιρεία «...» δεν διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση στον φερόμενο ως χώρο εγκατάστασης και λειτουργίας των παγίων στο Επιπλέον, δεν συνέταξε εκθέσεις προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ, ούτε ζήτησε την απαιτούμενη πλήρως συμπληρωμένη υπεύθυνη δήλωση της επιχείρησης «...», στην οποία να δηλώνεται ότι τα επενδυτικά αγαθά που αγόρασε και ζητάει την επιστροφή ΦΠΑ, «θα τεθούν σε διαρκή εκμετάλλευση, δεν θα γίνει μεταπώλησή τους» καθώς και ο τόπος εγκατάστασής τους.

22. Το δικάσαν Τμήμα, κατά την ανέλεγκτη περί τα πράγματα κρίση του, απέρριψε ως αναπόδεικτους τους προβληθέντες με την έφεση ισχυρισμούς της, ότι προέβη σε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα των επιχειρήσεων, απέστειλε πληροφοριακά δελτία στις αρμόδιες ΔΟΥ, με τα οποία ζητήθηκε η επαλήθευση των παραστατικών των προμηθευτριών εταιρειών, έλαβε περιοδικές δηλώσεις της προμηθεύτριας εταιρείας «...» και ζήτησε την απαιτούμενη εκ του νόμου υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, η οποία ήταν πλήρης, αλλά αφαιρέθηκε και αντικαταστάθηκε με αντίστοιχη πλαστή, και συνέταξε πλήρεις εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αφαιρέθηκαν από το αρχείο της υπηρεσίας.

23. Επιπλέον, κατά την ανέλεγκτη περί τα πράγματα κρίση του, το δικάσαν Τμήμα δέχθηκε ότι οι προσκομισθείσες ενώπιόν του, από την

αναιρεσεύουσα, εκθέσεις ελέγχου δεν έφεραν τα απαιτούμενα εκ του νόμου (άρθρο 21 π.δ. 16/1989) στοιχεία (υπηρεσιακές σφραγίδες υπογραφόντων, αριθμό και χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της ΔΟΥ), ούτε ήταν πλήρεις, αφού εξαντλούντο σε απλή ανίχνευση των κρίσιμων παραστατικών στα βιβλία της κάθε εταιρείας, χωρίς να διαπιστώνουν την ύπαρξη των παγίων στην έδρα της επιχείρησης.

24. Τέλος, το Τμήμα απέρριψε ως αβάσιμο τον ισχυρισμό της ήδη αναιρεσεύουσας ότι δεν συντρέχει αμέλεια στο πρόσωπο της, με την αιτιολογία ότι, ως ασκούσα χρέη υπαλλήλου-ελεγκτή του Τμήματος ΦΠΑ, αν και είχε την ευθύνη διενέργειας ελέγχου για τη θεμελίωση του δικαιώματος των επίμαχων επιστροφών φόρου και όφειλε να διενεργήσει προσωρινό έλεγχο και να συντάξει πλήρη σχετική έκθεση, διενήργησε τυπική απλώς αριθμητική επαλήθευση των επιστρεπτέων ποσών και όχι ουσιαστικό έλεγχο, δεν συνέταξε έκθεση προσωρινού ελέγχου και δεν ζήτησε την απαιτούμενη υπεύθυνη δήλωση της επιχείρησης «...». Εάν όμως, είχε, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων της, καταβάλει τη στοιχειώδη επιμέλεια του μέσου συνετού ανθρώπου και ασκούντος χρέη υπαλλήλου του Γραφείου ΦΠΑ, και είχε διενεργήσει ουσιαστικό έλεγχο, θα είχε διαπιστωθεί η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών (ανύπαρκτος εξοπλισμός) και, συνακόλουθα, θα είχε αποτραπεί η παράνομη επιστροφή ΦΠΑ.

25. Με τις παραδοχές αυτές, σύμφωνα και με όσα έγιναν δεκτά από το Δικαστήριο τούτο στις σκέψεις που προηγήθηκαν (σκέψεις 11-14, 16-17 και 19), το δικάσαν Τμήμα, ορθώς ερμήνευσε και εφάρμοσε τις προαναφερόμενες διατάξεις (σκέψεις 7, 9, 10, 15 και 18). Ειδικότερα, το δικάσαν Τμήμα, με επαρκή αιτιολογία έκρινε ότι η αναιρεσεύουσα συνετέλεσε με βαρεία αμέλεια στην πρόκληση του διαπιστωθέντος ελλείμματος και συνευθύνεται την αποκατάστασή του, λόγω των αποδιδόμενων σε αυτή συγκεκριμένων πλημμελειών κατά τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του αιτηθέντος από τις ως άνω εταιρείες ποσού φόρου, εξαιτίας των οποίων δεν αποκαλύφθηκε η εικονικότητα των συναλλαγών, και, ακολούθως, διά της συνυπογραφής των οικείων ΑΦΕΚ. Οι ανωτέρω αναφερθείσες παραδοχές πραγματικών περιστατικών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψεις 20 έως 23) αρκούσαν για την κατ' ορθή νομική κρίση θεμελίωση του αιτιώδους συνδέσμου της συμπεριφοράς του με το διαπιστωθέν έλλειμμα. Και τούτο διότι, όπως ειδικώς διαπιστώνεται, η ορθή και κατά νόμιμο τρόπο άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων της ήταν ικανή και θα αποδείκνυε την παράνομη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αφού θα διαπίστωνε την αδυναμία των αιτουσών εταιρειών να εγκαταστήσουν τα αγορασθέντα μηχανήματα στην επαγγελματική τους εγκατάσταση. Ο αιτιώδης, εξ άλλου,

σύνδεσμος προς το επελθόν αποτέλεσμα, δεν αποκλείεται ούτε διακόπηκε εξαιτίας των μεταγενέστερων πράξεων της αναιρεσείουσας και της παρεμβολής πράξεων ή παραλείψεων τρίτων προσώπων.

26. Επομένως, ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και απορριπτέος, κατά το μέρος δε που με αυτόν πλήττεται η ανέλεγκτη περί τα πράγματα κρίση του Δικαστηρίου της ουσίας, είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.

27. 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, πλην της καταγραφής των κινδύνων απαιτείται, για λόγους ασφάλειας δικαίου, 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 τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για τη συναγωγή των αναγκαίων τεκμηρίων αλήθειας των βεβαιούμενων στα υποβληθέντα δικαιολογητικά γεγονότων, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 13, 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 ελεγκτικής αρμοδιότητάς τους, χωρίς να διαπιστώνεται αποκλίνουσα από το νόμο υπηρεσιακή συμπεριφορά τους. 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 7, 9, 10, 15 και 18 διατάξεις και με πλημμελή αιτιολογία απέρριψε τους προβληθέντες ενώπιόν του λόγους έφεσης αναφορικά με την έλλειψη ευθύνης της αναιρεσειούσας, 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, ή ότι υπήρχαν τεκμηριωμένες υπόνοιες μη γνησιότητάς τους, ούτε ότι οι ελλείψεις που διαπιστώθηκαν στην υποβληθείσα υπεύθυνη δήλωση, που σε κάθε περίπτωση μπορούσαν να συμπληρωθούν, ήταν ικανές να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς τη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων έκπτωσης, ώστε να καθίσταται αναγκαίος ο έλεγχος των εγκαταστάσεων των αιτουσών εταιρειών ή και άλλων στοιχείων προς επαλήθευση των συναλλαγών και να στοιχειοθετείται, ως εκ τούτου, ευθύνη της αναιρεσειούσας για τη δημιουργία του ελλείμματος, δεδομένου μάλιστα ότι το έλλειμμα δεν δημιουργήθηκε εξαιτίας των αποδιδόμενων σε αυτήν πλημμελών ενεργειών, αλλά ήταν αποτέλεσμα της εικονικότητας των συναλλαγών που διαπιστώθηκε μεταγενέστερα.

28. Με το πρώτο σκέλος του προβαλλόμενου στο δικόγραφο της αίτησης ως πρώτου λόγου αναίρεσεως, το οποίο εξετάζεται αυτοτελώς ως δεύτερος λόγος αναίρεσεως, προβάλλεται ότι το δικάσαν Τμήμα κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας δεν εκτίμησε ως όφειλε την προσκομισθείσα κατ' έφεση ΕΜΠ ... πορισματική έκθεση ΕΔΕ, από την οποία προέκυπτε ότι διενήργησε επιτόπιο έλεγχο για τις ένδικες επιστροφές ΦΠΑ στις ως άνω εταιρείες και ότι οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου είχαν αφαιρεθεί από το αρχείο της ΔΟΥ, αλλά ούτε τα προσκομισθέντα κατ' έφεση αντίγραφα των από ... και ... εκθέσεων προσωρινού ελέγχου, και, συνακόλουθα, απέρριψε ως αναπόδεικτο τον συναφώς προβληθέντα με το εφετήριο ισχυρισμό.

29. Στο π.δ. 1225/1981 (φ. 304 Α') ορίζονται τα εξής: (i) Στο άρθρο 95: «1. Αντικείμενον αποδείξεως είναι μόνον πραγματικά γεγονότα, ασκούντα ουσιώδη επιρροήν επί της εκβάσεως της δίκης. (...)». (ii) Στο άρθρο 96: «1. Επιφυλασσομένων των διατάξεων του ουσιαστικού νόμου, έκαστος διάδικος υποχρεούται να αποδείξη τα πραγματικά γεγονότα, εφ' ών ερείδονται οι ισχυρισμοί αυτού. Ο έτερος διάδικος δικαιούται εις ανταπόδειξιν. (...)». (iii) Στο άρθρο 97: «1. Το Συνέδριον, ασκούν την δικαιοδοσίαν αυτού, δικαιούται προς μόρφωσιν πεποιθήσεως, να κάμη χρήσιν κατά την απόλυτον αυτού κρίσιν παντός αποδεικτικού μέσου (ομολογίας, τεκμηρίων, αυτοψίας, πραγματογνωμοσύνης, μαρτύρων, όρκου και εγγράφων), εφ' όσον υπό των διεπουσών την υπό κρίσιν υπόθεσιν ειδικών διατάξεων δεν καθορίζονται ωρισμένα αποδεικτικά μέσα ή δεν

περιορίζεται η χρήση τούτων. (...)». (iv) Στο άρθρο 101: «Το Συνέδριον εκτιμά κατ' ελευθέραν αυτού κρίσιν τας αποδείξεις εφ' όσον άλλως δεν ορίζεται υπό των διεπουσών την υπό κρίσιν υπόθεσιν ειδικών διατάξεων ή του παρόντος Διατάγματος».

30. Από τις διατάξεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη συνάγεται ότι το δικαστήριο για να σχηματίσει τη δικανική πεποίθησή του ως προς το αληθές ή μη των επικαλούμενων από τους διαδίκους πραγματικών γεγονότων, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης, υποχρεούται να λαμβάνει υπόψη όλα τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, τα οποία προσκομίζουν νομίμως οι διάδικοι για άμεση και έμμεση απόδειξη, χωρίς να είναι ανάγκη να γίνεται ειδική μνεία και χωριστή αξιολόγηση του καθενός από αυτά. Δεν αποκλείεται το δικαστήριο της ουσίας να μνημονεύει και να εξαιρεί μερικά από τα αποδεικτικά μέσα, λόγω της, κατά την ελεύθερη κρίση του, μεγαλύτερης σημασίας τους, αρκεί να καθίσταται αδιστακτως βέβαιο, από το περιεχόμενο της απόφασης, ότι δεν συνεκτιμήθηκαν μόνον αυτά αλλά όλα τα αποδεικτικά μέσα τα οποία επικαλέστηκαν και προσκόμισαν νομίμως οι διάδικοι. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής ιδρύει λόγο αναιρέσεως για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, υπό την προϋπόθεση ότι το πραγματικό γεγονός, το οποίο επικαλείται ο διάδικος, ασκεί ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης, αφού μόνο ένα τέτοιο (ουσιώδες) γεγονός, καθίσταται αντικείμενο απόδειξης (ΑΠ Ολ. 42/2002, ΑΠ 691/2018 κ.ά.).

31. Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το δικόγραφο της έφεσης που άσκησε η αναιρεσείουσα κατά της ... καταλογιστικής απόφασης, επί της οποίας εκδόθηκε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, επικαλέστηκε και προσκόμισε νομίμως την ΕΜΠ ... πορισματική έκθεση ΕΔΕ και τις από ... και ... εκθέσεις προσωρινού ελέγχου, για την απόδειξη του ουσιώδους, προβληθέντος κατ' έφεση, ισχυρισμού της, ότι διενήργησε επιτόπιο και, κατά συνέπεια, ουσιαστικό έλεγχο, ως προς τη συνδρομή των αναγκαίων προϋποθέσεων για τη νόμιμη επιστροφή του ΦΠΑ. Όπως, δε, προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το δικάσαν Τμήμα, στο πλαίσιο του αποδεικτικού πορίσματός του, έλαβε υπόψη του την προαναφερόμενη πορισματική έκθεση και έκρινε ότι δεν αποτέλεσε έρεισμα της καταλογιστικής σε βάρος της απόφασης, ενώ αξιολόγησε και τις από ... και ... εκθέσεις προσωρινού ελέγχου και έκρινε, κατά την αναιρετικώς ανέλεγκτη κρίση του ως προς την εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων, ότι δεν φέρουν τα απαιτούμενα εκ του νόμου (άρθρο 21 π.δ. 16/1989) στοιχεία (υπηρεσιακές σφραγίδες υπογραφόντων, αριθμό και χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της ΔΟΥ), ώστε να θεωρηθούν δημόσια έγγραφα, ούτε είναι πλήρεις, αφού εξαντλούνται σε απλή αντίχνευση των κρίσιμων παραστατικών στα βιβλία των εταιρειών,

χωρίς να διαπιστώνεται η ύπαρξη των παγίων στην έδρα των επιχειρήσεων. Περαιτέρω, με την αναιρεσιβαλλομένη διατυπώθηκε επικουρικώς κρίση ότι ακόμη και υπό την εκδοχή της διενέργειας εκ μέρους της αναιρεσείουσας προσωρινού ελέγχου των ένδικων υποθέσεων, δεν θα ήταν βάσιμος ο ισχυρισμός περί ανυπαίτιας συμπεριφοράς της, λόγω του μη ουσιαστικού χαρακτήρα του υποτιθέμενου αυτού ελέγχου, καθόσον δεν προκύπτει η μετάβαση της αναιρεσείουσας στη δηλωθείσα έδρα των εταιρειών, η οποία θα αρκούσε για να αποδείξει την εικονικότητα των κρίσιμων συναλλαγών (προμηθειών παγίων). Κατά συνέπεια οι προσκομισθείσες από την αναιρεσείουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της, πορισματική έκθεση ΕΔΕ και εκθέσεις ελέγχου λήφθηκαν υπόψη από το δικαστήριο της ουσίας, το οποίο αφού τις αξιολόγησε διέλαβε στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφασή του πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία για την απόρριψη των συναφών προβαλλόμενων κατ' έφεση ισχυρισμών. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και απορριπτός.

32. Μειοψήφησαν ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου Ιωάννης Σαρμάς και οι Σύμβουλοι Δημήτριος Πέππας, Κωνσταντίνος Κρέπης και Νεκταρία Δουλιανάκη, οι οποίοι διατύπωσαν τη γνώμη ότι η ΕΜΠ ... πορισματική έκθεση ΕΔΕ δεν συνεκτιμήθηκε από το δικάσαν Τμήμα, αφού, όπως βεβαιώνεται στην αναιρεσιβαλλόμενη, για τη συναγωγή του αποδεικτικού του πορίσματος περί της ουσιαστικής βασιμότητας του καταλογισμού, δεν λήφθηκε υπόψη το στοιχείο αυτό, αλλά ο σχετικός λόγος έφεσης απορρίφθηκε ως αλυσιτελής, με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος για τον οποίο συντάχθηκε η εν λόγω έκθεση δεν αποτέλεσε έρεισμα της καταλογιστικής απόφασης, η οποία στηρίζεται μόνο στην ΕΜΠ ... πορισματική έκθεση. Επομένως, το δικάσαν Τμήμα υπέπεσε στην αναιρετική πλημμέλεια της παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι παρά τον νόμο δεν έλαβε υπόψη το ως άνω αποδεικτικό στοιχείο, που η αναιρεσείουσα νομίμως και παραδεκτώς επικαλέστηκε και προσκόμισε προς απόδειξη του ουσιώδους ισχυρισμού της ότι έπραξε τα προβλεπόμενα από τον νόμο κατά τις επίδικες επιστροφές ΦΠΑ και συνακόλουθα, κατά το μέρος αυτό, πρέπει ο σχετικός λόγος αναιρέσεως να γίνει δεκτός ως βάσιμος.

33. Με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο αναιρέσεως που πρέπει να εξετασθεί ως τρίτος, προβάλλεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων περί δεδικασμένου το δικάσαν Τμήμα, δεν έλαβε υπ' όψιν του το ... βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών ..., με το οποίο απηλλάγησαν από την κατηγορία της απιστίας τρεις συνάδελφοι της αναιρεσείουσας για τις ένδικες επιστροφές ΦΠΑ στην εταιρεία «...», ενώ ο Ανακριτής έκρινε ότι δεν πρέπει να ασκηθεί κατηγορία σε βάρος της για την υπόθεση αυτή. Επιπλέον, με τον υποβληθέντα πρόσθετο λόγο

προβάλλεται ότι υφίσταται η περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 17 του ν. 4446/2016, διότι αν και εξετάστηκε σε ποινικό επίπεδο η υπόθεσή της, δεν ασκήθηκε σε βάρος της ποινική δίωξη.

34. Ο ως άνω λόγος αναιρέσεως είναι όμως απορριπτέος ως αβάσιμος, καθόσον το επικληθέν βούλευμα, όπως ομολογεί και η αναιρεσείουσα με την ένδικη αίτηση, δεν περιέχει δικαστική κρίση, αθωωτική ή καταδικαστική, για την ίδια, αλλά για διαφορετικά πρόσωπα.

35. Με το τέταρτο σκέλος του προβαλλόμενου ως τρίτου λόγου αναιρέσεως, το οποίο πρέπει να εξετασθεί αυτοτελώς ως τέταρτος λόγος αναιρέσεως, καθώς και με το δικόγραφο προσθέτων λόγων προβάλλεται ότι το δικάσαν Τμήμα, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή αφενός των διατάξεων του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 2362/1995 περί παραγραφής, αφετέρου των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, έκρινε ότι η διά του ένδικου καταλογισμού διωκόμενη απαίτηση του Δημοσίου για αποκατάσταση του ελλείμματος δεν έχει παραγραφεί, δεχόμενο ως ισχύουσα τη γενική εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 ΑΚ, αρχομένη από τον χρόνο δημιουργίας του ελλείμματος, η οποία ωστόσο προσιδιάζει στις ιδιωτικής φύσεως διαφορές και όχι στις δημοσίου δικαίου, αντί της δεκαετούς που προβλέπεται στο άρθρο 56 (παρ. 3) του ν. 2362/1995, δεδομένου ότι ο έλεγχος των λογαριασμών της οικείας διαχείρισης ολοκληρώθηκε χωρίς να χωρήσει καταλογισμός της, ενώ και τα δικαιολογητικά και παραστατικά στοιχεία τους που αποδεικνύουν την άρτια και επιμελή εκτέλεση των καθηκόντων της αναιρεσείουσας δεν φυλάσσονται πλέον στην υπηρεσία, με αποτέλεσμα να στερείται το δικαίωμα προσήκουσας άσκησης των αμυντικών της δικαιωμάτων και δικαστικής προστασίας της. Τέλος, η ως άνω γενική εικοσαετής παραγραφή αντίκειται και στις διατάξεις του Κανονισμού 2988/1995, όπως έχουν ερμηνευτεί από τη νομολογία του ΔΕΕ, σύμφωνα με τις οποίες η καταρχήν παρεχόμενη ευχέρεια στα κράτη μέλη να θεσπίζουν μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής στις περιπτώσεις παρατυπιών που θίγουν τα οικονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ανάκτηση αχρεωστήτως χορηγηθέντων πλεονεκτημάτων) δεν μπορεί να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο και να εξικνείται έως την καθιέρωση τριακονταετούς παραγραφής (C-201, 202/10). Επιπλέον, με το δικόγραφο των προσθέτων λόγων προβάλλεται ότι η αξίωση για αναπλήρωση του ελλείμματος έχει υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή του άρθρου 39 του ν. 4509/2017, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 93 παρ. 1 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013).

36. Ο ως άνω λόγος κατά το σκέλος του που αφορά στην παραγραφή της αξίωσης αναπλήρωσης του ελλείμματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 2362/1995 είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δοθέντος ότι, όπως ορθά έγινε δεκτό με την αναιρεσιβαλλόμενη, η διάταξη αυτή δεν αφορά στον καταλογισμό από τους οικονομικούς επιθεωρητές, δεδομένου ότι με τις εν λόγω διατάξεις θεσπίζεται δεκαετής αποκλειστική προθεσμία, εντός της οποίας οφείλει να ολοκληρώνεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο η τακτική διαδικασία του ελέγχου των υποβληθέντων σε αυτό δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού διαχείρισης των υπολόγων και, επομένως, η συγκεκριμένη προθεσμία δεν ισχύει για τον καταλογισμό των επίμαχων ελλειμμάτων που διαπιστώθηκαν κατά τη διενέργεια έκτακτου διαχειριστικού ελέγχου στη διαχείριση του έτους 1994 της οικείας ΔΟΥ. Ομοίως είναι απορριπτέος κατά το σκέλος του ότι η αξίωση έχει υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή του άρθρου 39 του ν. 4509/2017 αφού, όπως έγινε δεκτό και με την 2000/2020 απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, η ρύθμιση περί δεκαετούς παραγραφής δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις στις οποίες, ως εν προκειμένω, η διαδικασία καταλογισμού έχει ολοκληρωθεί και έχει εκδοθεί καταλογιστική απόφαση πριν από την έναρξη ισχύος της στις 22.12.2017.

37. Εξ άλλου, η εικοσαετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 249 ΑΚ, ως γενικώς ισχύουσα και προβλέψιμη προθεσμία που εφαρμόζεται για τον καταλογισμό των δημοσίων ελλειμμάτων σε βάρος των ευθυνομένων για την αποκατάστασή τους προσώπων, δεν υπερβαίνει εν προκειμένω προδήλως το αναγκαίο μέτρο για την αποτελεσματική εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού της αποκατάστασης του διαπιστωθέντος ελλείμματος, λαμβανομένων υπόψη και των πραγματικών περιστατικών που ανελέγκτως έγιναν δεκτά από το δικάσαν Τμήμα, και ιδίως ότι η διαπίστωση του ελλείμματος δεν έλαβε χώρα στο πλαίσιο του τακτικώς διενεργούμενου ελέγχου των λογαριασμών, που οφείλει να ολοκληρώνεται εντός ευλόγου χρόνου από την υποβολή τους, αλλά ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε το έτος 2011 κατόπιν της από 2.6.2010 μηνυτήριας αναφοράς, που κατατέθηκε από τον λογιστή ... στον Προϊστάμενο της Εισαγγελίας Εφετών ..., αναφορικά με καταγγελίες περί παράνομης επιστροφής ΦΠΑ λόγω αγοράς παγίων αγαθών βάσει εικονικών τιμολογίων, μεταξύ άλλων, στις επιχειρήσεις με την επωνυμία «...» και «...» και ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη της ΕΜΠ ... πορισματικής έκθεσης, όπου αποτυπώνονται τα ευρήματα του ελέγχου. Άλλωστε, ο ισχυρισμός ότι η εικοσαετής παραγραφή αντίκειται και στις διατάξεις του Κανονισμού 2988/1995, είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, αφού εν προκειμένω η ένδικη διαφορά αφορά αποκλειστικά στη δημοσιονομική ευθύνη της αναιρεσείουσας έναντι του Δημοσίου, που, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι θεμελιώνεται στην πλημμελή εφαρμογή των περί ΦΠΑ

διατάξεων, δεν διέπεται από τις διατάξεις του εν λόγω Κανονισμού.

38. Η προβαλλόμενη από την αναιρεσείουσα αδυναμία προσήκουσας άσκησης των αμυντικών δικαιωμάτων της λόγω παρέλευσης μακρού χρόνου στη διάρκεια του οποίου αφ' ενός το αρχείο της οικείας ΔΟΥ ληλατήθηκε ενώ και τα δικαιολογητικά της οικείας διαχείρισης, μετά τον έλεγχο τους από τον αρμόδιο Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου και την έκδοση των πρακτικών της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 14^{ης} Φεβρουαρίου 2001, καταστράφηκαν, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελής, δεδομένου ότι, και αληθής υποτιθέμενος, δεν καθιστά τον εικοσαετή χρόνο παραγραφής άνευ ετέρου αντικείμενο στην αρχή της αναλογικότητας, αλλά η τυχόν αδυναμία προσκόμισης των αναγκαίων στοιχείων και εγγράφων για την υποστήριξη των αμυντικών της ισχυρισμών, είναι ζήτημα που σταθμίζεται και αξιολογείται από το δικαστήριο της ουσίας κατά τον έλεγχο της βασιμότητας συγκεκριμένων ισχυρισμών επί των ζητημάτων αυτών.

39. Με το τρίτο σκέλος του προβαλλόμενου πρώτου λόγου αναιρέσεως, το οποίο πρέπει να εξετασθεί αυτοτελώς ως πέμπτος λόγος αναιρέσεως, προβάλλεται ότι κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, το δικάσαν Τμήμα δεν έλαβε υπόψιν τους προβληθέντες με την έφεση ουσιώδεις πραγματικούς ισχυρισμούς ότι (α) απέστειλε πληροφοριακά δελτία για την εταιρεία ..., (β) η ... πορισματική έκθεση βασίζεται σε άκυρες εκθέσεις επανελέγχου, (γ) το αρχείο της ΔΟΥ, όπως προκύπτει από την επικληθείσα ΕΜΠ ... Πορισματική Έκθεση ΕΔΕ, ληλατήθηκε, (δ) με τα ... και ... έγγραφα της ΔΟΥ ΦΑΕ διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία Εντελλομένων Εξόδων της Νομαρχίας ... τα δικαιολογητικά πληρωμής από επιστροφή ΦΠΑ μηνός Φεβρουαρίου και Απριλίου 1994, στα οποία περιλαμβάνονταν και τα κρίσιμα ΑΦΕΚ, τα οποία εν συνεχεία διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ελέγχθηκαν και, εν συνεχεία, με την απόφαση της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 14^{ης} Φεβρουαρίου 2001, καταστράφηκαν και (ε) με το ΓΕΕ ... έγγραφο του Γενικού Επιτρόπου «(...) η παραγραφή των δημοσιονομικών αξιώσεων του Δημοσίου από ελλειμματική διαχείριση λογαριασμών του Δημοσίου, εφόσον έχουν ελεγχθεί οι εν λόγω λογαριασμοί είναι δεκαετής (...)».

40. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι η μη λήψη υπόψη πραγματικού ισχυρισμού ιδρύει λόγο αναιρέσεως, για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, μόνον αν ο ισχυρισμός αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης. Δεν στοιχειοθετείται όμως ο λόγος αυτός αναιρέσεως, αν το δικαστήριο που δίκασε έλαβε υπόψη του προταθέντα πραγματικό ισχυρισμό και τον απέρριψε ευθέως για οποιονδήποτε λόγο τυπικό ή

ουσιαστικό (ΑΠ Ολ. 12/1997, 25/2003), αλλά και όταν το δικαστήριο αντιμετωπίζει και απορρίπτει στην ουσία εκ των πραγμάτων προβληθέντα τέτοιο ισχυρισμό, με την παραδοχή, ως αποδειχθέντων γεγονότων, αντιθέτων προς εκείνον που τον συγκροτούν (ΑΠ Ολ. 11/1996, ΑΠ 1363/2008).

41. Στην προκειμένη περίπτωση το δικάσαν Τμήμα, με την πληττόμενη απόφασή του απέρριψε ρητά τον πραγματικό ισχυρισμό σχετικά με την αποστολή των πληροφοριακών δελτίων αναφορικά με την ..., ως αναπόδεικτο και εκ των πραγμάτων τους πραγματικούς ισχυρισμούς που αφορούσαν στη λεηλασία του αρχείου της ΔΟΥ ΦΑΕ, και την ακυρότητα των Εκθέσεων Επανελέγχου, ως αλυσιτελείς δεχόμενο ότι η καταλογιστική απόφαση στηρίζεται αποκλειστικά στην ΕΜΠ ... πορισματική έκθεση. Κατ' αναγκαία συνεκδοχή απέρριψε επίσης και τους πραγματικούς ισχυρισμούς που αφορούσαν τα έγγραφα που έλαβε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ και το με αριθμό ΓΕΕ ... έγγραφο του Γενικού Επιτρόπου, που προβλήθηκαν στο πλαίσιο στοιχειοθέτησης λόγου σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να ζητήσει την αναπλήρωση του ελλείμματος, και απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι στο πλαίσιο απόρριψης του σχετικώς προβληθέντος λόγου έφεσης. Επομένως, ο περί του αντιθέτου λόγος αναιρέσεως είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

42. Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως που πρέπει να εξετασθεί ως έκτος λόγος προβάλλεται, με το πρώτο σκέλος αυτού, κατ' εκτίμηση του δικογράφου, ότι το δικάσαν Τμήμα εσφαλμένως ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διέπουσες την ένδικη υπόθεση, ουσιαστικές διατάξεις των άρθρων 72 και 76 του ν.δ/τος 321/1969 και την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι τα μη νομίμως επιστραφέντα ποσά καταλογίστηκαν άμεσα και με βάση ενέργειες της ΔΟΥ ΦΑΕ, σε βάρος των αχρεωστήτως λαβουσών τα ένδικα ποσά ΦΠΑ εταιρειών και η αξίωση του Δημοσίου για την αποκατάσταση της προκληθείσας οικονομικής βλάβης έχει ήδη ικανοποιηθεί διά της βεβαιώσεως των οφειλών σε βάρος των αχρεωστήτως λαβόντων, με κίνδυνο να εισπράξει το Δημόσιο το ποσό του ελλείμματος περισσότερες φορές και να καταστεί πλουσιότερο, ενώ αν θεωρηθεί ότι ο ένδικος καταλογισμός συνιστά κύρωση - οπότε δικαιολογείται η επιβολή του αυτού ποσού σε βάρος περισσότερων προσώπων - ήταν αναγκαία η επιμέτρηση του καταλογιστέου ποσού. Επιπλέον, με το δεύτερο σκέλος του ίδιου λόγου αναιρέσεως, όπως αναπτύσσεται και με τα από ... και ... υπομνήματα, προβάλλεται, κατ' εκτίμηση, ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) το Τμήμα, 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 δικαιωμάτων της αναιρεσείουσας. Συναφώς, με το από ... υπόμνημα προβάλλεται ότι κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, η οποία πραγματώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 81 και 105 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013), η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν προέβη σε μείωση του καταλογισθέντος σε βάρος της ποσού. Η μη εφαρμογή δε των ανωτέρων διατάξεων με μόνο κριτήριο διάκρισης της υπηρεσία στην οποία υπηρετούσε ο υπάλληλος που καταλογίστηκε, αντίκειται στις αρχές της ισότητας και του κράτους δικαίου. Τέλος, με το τρίτο σκέλος του ίδιου λόγου προβάλλεται ότι κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και των διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 1 του ν. 3843/2011, με το οποίο ορίζεται ως ανώτατο ποσοστό προσαυξήσεων 120%, το δικάσαν Τμήμα δεν μείωσε το ποσό των επιβληθεισών ως κύρωση σε βάρος της αναιρεσείουσας προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής.

43. 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.».

44. 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 προκλήθέντος στη δημόσια διαχείριση ελλείμματος από την αχρεώστητη επιστροφή ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου και του ποσού των οικείων προσαυξήσεων, 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.

45. Επομένως, το δικάσαν Τμήμα όφειλε στο πλαίσιο της έρευνας των προβαλλομένων λόγων έφεσης σχετικά με τη νομιμότητα του επιβληθέντος σε βάρος της ήδη αναιρεσείουσας καταλογισμού, 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 του υπαιτίου από τη δημοσιονομική νομιμότητα, ο βαθμός υπαιτιότητάς του και η επερχόμενη εξαιτίας του καταλογισμού βλάβη της περιουσίας του καταλογιζομένου. Επομένως, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την οποία κρίθηκε νόμιμος ο σε βάρος της καταλογισμός ως προς όλα του τα μέρη (κεφάλαιο και προσαυξήσεις), χωρίς περαιτέρω έρευνα της τήρησης της δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των περιουσιακών δικαιωμάτων της αναιρεσείουσας και της αποκατάστασης του προκληθέντος, μεταξύ άλλων, διά των πλημμελών ενεργειών της, ελλείμματος, πρέπει, κατά παραδοχή των σχετικώς προβαλλόμενων λόγων αναιρέσεως, να αναιρεθεί για εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντάγματος).

46. Μειοψήφησαν οι Αντιπρόεδροι Κωνσταντίνος Κωστόπουλος και Ασημίνα Σαντοριναίου και οι Σύμβουλοι Γεώργιος Βοίλης, Σταμάτιος Πουλής, Θεολογία Γναρδέλλη, Κωνσταντίνος Εφεντάκης, Κωνσταντίνος Παραθύρας, Ασημίνα Σακελλαρίου, Κωνσταντίνος Κρέπης και Γρηγόριος Βαλληνδράς, 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 ιδιαίτερου μεγάλου ύψους του ελλείμματος, δ) τη σαφήνεια του νομικού πλαισίου ως προς τις υποχρεώσεις της αναιρεσείουσας ως υπαλλήλου του Τμήματος ΦΠΑ της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών (ΦΑΕ) ..., ε) τη σημαντικότερη απόκλιση της συμπεριφοράς αυτής από τη δημοσιονομική νομιμότητα σε συνδυασμό στ) με τον βαθμό υπαιτιότητάς της. Ειδικότερα, κατά τα ανελέγκτως αναιρετικά δεκτά γενόμενα από το δικάσαν Τμήμα δεν επέδειξε την απαιτούμενη από τις περιστάσεις επιμέλεια, διότι παρέλειψε να ενημερώσει τους προϊσταμένους της για την έκδοση εντολής διενέργειας του δέοντος ελέγχου, ώστε να εξακριβωθεί η γνησιότητα και η ακρίβεια των υποκείμενων συναλλαγών, δεδομένης της συχνότητας, της χρονικής εγγύτητας και του μεγέθους αυτών, που δεν δικαιολογούσε την καταβολή του τιμήματος σε μετρητά και εξαιτίας της αμέλειας αυτής δεν αποκαλύφθηκε η εικονικότητα των συναλλαγών, ακολούθως δε συνυπέγραψε τα οικεία ΑΦΕΚ βεβαιώνοντας ανακριβώς τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου. Εν όψει των ανωτέρω, με τον επιβληθέντα σε βάρος της αναιρεσείουσας καταλογισμό δεν παραβιάζεται, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχή της αναλογικότητας. Πλην όμως, η γνώμη αυτή δεν κράτησε.

47. Ο επιμέρους ισχυρισμός της αναιρεσείουσας ότι κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 1 του ν. 3943/2011 (φ. 66 Α΄) - και όχι του ν. 3843/2011 που εσφαλμένως αναγράφεται στην αίτηση αναιρέσεως - με το οποίο ορίζεται ως ανώτατο ποσοστό προσαυξήσεων 120%, το δικάσαν Τμήμα δεν μείωσε το ποσό των επιβληθεισών σε βάρος της προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι η διάταξη αυτή αφορά στο διάφορο ζήτημα του ανώτατου ορίου (120%) των ποσοστών πρόσθετων φόρων, που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, για τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία, σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης και δεν εφαρμόζεται στην ένδικη υπόθεση.

48. Ο επιμέρους ισχυρισμός της αναιρεσείουσας ότι κατά παράβαση των αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας, δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 81 και 105 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013) είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθόσον οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν ειδικές περιπτώσεις δημοσιονομικώς υπευθύνων προσώπων, τελούντων υπό ιδιαίτσες συνθήκες, και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να τύχουν επεκτατικής εφαρμογής στις λοιπές υποθέσεις υπολόγων και συνευθυνομένων, που δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής τους, χωρίς να πλήττεται η συνταγματική αρχή της αναλογικής ισότητας, καθόσον οι τελευταίοι τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες που δικαιολογούν τη διαφορετική αντιμετώπισή τους.

49. Οι επιμέρους ισχυρισμοί της αναιρεσείουσας αναφορικά με τη βεβαίωση του αχρεωστήτως επιστραφέντος φόρου σε βάρος των αχρεωστήτως λαβουσών εταιρειών που έχει ως αποτέλεσμα το Δημόσιο με τον ένδικο καταλογισμό να καθίσταται αδικαιολογήτως πλουσιότερο, αυτοτελώς εξεταζόμενοι, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, δεδομένου ότι η βεβαίωση σε βάρος τους και η είσπραξη του αντίστοιχου ποσού φόρου δεν απεδείχθη ενώπιον του Δικαστηρίου της ουσίας, ενώ, σε κάθε περίπτωση, ορθώς κρίθηκε από το δικάσαν Τμήμα, ότι η ευθύνη της αναιρεσείουσας είναι αυτοτελής και με νόμιμη αιτιολογία απορρίφθηκε ο σχετικός προβληθείς λόγος έφεσης ως αλυσιτελής.

50. Μειωπήφισε η Σύμβουλος Νεκταρία Δουλιανάκη, η οποία διατύπωσε τη γνώμη ότι το δικάσαν Τμήμα, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 76 του ν.δ/τος 321/1969 που ορίζει ότι «[ε]πί ανοικείων πληρωμών ενεργουμένων υπό των υπολόγων, καταλογίζονται εις ολόκληρον και οι λαβόντες. Τα υπό του καταλογισθέντος υπολόγου καταβληθέντα εις το Δημόσιον ποσά βεβαιούνται αιτήσει του υπέρ αυτού και εισπράττονται κατά τας διατάξεις περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων, συγχωρουμένης και της προσωπικής

κρατήσεως του λαβόντος», και με ανεπαρκή αιτιολογία απέρριψε τον σχετικό λόγο έφεσης, δεδομένου ότι η ευθύνη της αναιρεσεύουσας είναι μεν αυτοτελής, για όλο το ποσό του ελλείμματος, χωρίς όμως να ιδρύεται ταυτόχρονα και αλληλέγγυος υποχρέωση αναπλήρωσής του από τις αχρεωστήτως λαβούσες εταιρείες, οι οποίες δεν φέρουν δημοσιολογιστική ευθύνη, αλλά ίδια φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 39, 40, 43, 44 και 48 του ν. 1642/1986, με πράξη του οικονομικού εφόρου, με αποτέλεσμα να αποκλείεται η μεταξύ τους αναγωγή, αφού η εκπλήρωση της υποχρέωσης είτε από τη συνευθυνόμενη αναιρεσεύουσα, είτε από τις αχρεωστήτως λαβούσες εταιρείες, δεν επηρεάζει ούτε μειώνει την ευθύνη του άλλου μέρους. Στην ειδική επομένως αυτή περίπτωση που συρρέουν δύο αυτοτελείς και διαφορετικής φύσης αξιώσεις του Δημοσίου για την αναπλήρωση του ίδιου ποσού, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 76 του ν.δ/τος 321/1969, ερμηνευόμενες σύμφωνα και με την αρχή της ισότητας στα δημόσια βάρη (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος), που αποτελεί το συνταγματικό θεμέλιο της ευθύνης προς αποκατάσταση των δημοσίων διαχειρίσεων και επιβάλλει όχι μόνο την αναπλήρωση του ελλείμματος από τους ευθυνόμενους, ώστε να μη μετακυλιέται στο κοινωνικό σύνολο, αλλά και την αφαίρεση του αδικαιολογήτως αποκτηθέντος οφέλους, προκειμένου το βάρος της αναπλήρωσης να μη μετακυλιέται στους συνευθυνομένους προς όφελος του λαβόντος, επιβάλλεται, κυρίως και το πρώτον, η επιστροφή του ποσού να αξιώνεται, βάσει των φορολογικών διατάξεων, από εκείνον που ωφελήθηκε από την έκνομη διαχειριστική διαδικασία, δηλαδή από τον αχρεωστήτως λαβόντα, και εν συνεχεία επικουρικώς, στο μέτρο που η δημόσια αξίωση δεν μπορεί να ικανοποιηθεί με τον καταλογισμό του, από τα λοιπά πρόσωπα που έχουν συμπράξει στην πρόκληση του αντίστοιχου ελλείμματος, η τήρηση δε της υποχρέωσης αυτής πρέπει να βεβαιώνεται στην εκδιδόμενη σε βάρος τους καταλογιστική πράξη. Επιχείρημα προς την ίδια κατεύθυνση συνάγεται και από τις διατάξεις του Κανονισμού 2988/95 του Συμβουλίου της 18^{ης} Δεκεμβρίου 1995 «σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων» (ΕΕ L 312), ο οποίος, αν και δεν εφαρμόζεται αμέσως και ευθέως στην ένδικη υπόθεση, θέτει τους γενικούς κανόνες και αρχές για τους ελέγχους και τις κυρώσεις προκειμένου να προστατευθούν τα δημοσιονομικά συμφέροντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και, κατά τούτο, πλαισιώνει και τους ελέγχους για την καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης στο σύστημα του ΦΠΑ, που συνιστά ίδιο πόρο αυτής, και ορίζει, στο άρθρο 4: «1. Κάθε παρατυπία συνεπάγεται, κατά γενικό κανόνα, την αφαίρεση του αδικαιολογήτως αποκτηθέντος οφέλους: - με την υποχρέωση καταβολής των οφειλομένων ή επιστροφής των αδικαιολογήτως εισπραχθέντων ποσών (...)), και στο άρθρο 7: «Τα κοινοτικά διοικητικά μέτρα και κυρώσεις μπορούν να επιβάλλονται στους

οικονομικούς φορείς που προβλέπονται στο άρθρο 1, δηλαδή στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα καθώς και στις λοιπές οντότητες, στις οποίες το εθνικό δίκαιο αναγνωρίζει ικανότητα δικαίου, τα οποία διέπραξαν την παρατυπία. Επικουρικός, τα εν λόγω μέτρα μπορούν να επιβάλλονται και στα πρόσωπα που έχουν συμπράξει στην πραγμάτωση της παρατυπίας καθώς και σε εκείνα που φέρουν την ευθύνη για την παρατυπία ή όφειλαν να αποτρέψουν τη διάπραξη της». Στο πλαίσιο, επομένως, αυτό, σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπίας, όπως και η παράνομη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο, η ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών πρέπει, για λόγους αποφυγής στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, πρωτίστως να σκοπεύει στην αφαίρεση του αδικαιολογήτως χορηγηθέντος φορολογικού οφέλους και να χωρεί, ως εκ τούτου, κυρίως σε βάρος του αποκτώντος το αδικαιολόγητο οικονομικό όφελος από την έκπτωση, και μόνο επικουρικός να επιβάλλεται σε βάρος των προσώπων που έχουν συμπράξει στην πραγμάτωση της παρατυπίας ή έχουν την ευθύνη για την παρατυπία ή όφειλαν να αποτρέψουν τη διάπραξη της, μεταξύ των οποίων και οι υπάλληλοι της φορολογικής αρχής που με την πλημμελή άσκηση των ελεγκτικών τους καθηκόντων συνέβαλαν αιτιωδώς στην παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ. Επομένως, ο σχετικός λόγος αναιρέσεως για εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 76 του ν.δ/τος 321/1969, πρέπει, αυτοτελώς εξεταζόμενος, να γίνει δεκτός.

51. Μετά την παραδοχή της αιτήσεως αναιρέσεως, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 45, πρέπει να επιστραφεί στην αναιρεσείουσα το παράβολο που κατέθεσε για την άσκησή της (άρθρο 310 του ν. 4700/2020).

52. 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).

53. 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).

54. 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 45, 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 του καταλογιζομένου.

55. Υπό τις ειδικές περιστάσεις της υπόθεσης το Δικαστήριο κρίνει ότι ο καταλογισμός σε βάρος της εκκαλούσας ποσού που υπερβαίνει το 20% του διαπιστωθέντος ελλείμματος, καθώς και ποσού που υπερβαίνει το 40% των αναλογουσών στο ποσό αυτό προσαυξήσεων, διαρρηγγύνει τη δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού που επιδιώκεται με τον καταλογισμό και των περιουσιακών δικαιωμάτων της καταλογιζομένης. Τούτο δε ύστερα από στάθμιση: (α) της βαρύτητας και των συνθηκών τέλεσης της αποδοθείσας στην εκκαλούσα δημοσιονομικής παράβασης, καθώς δεν προκύπτει ότι είχαν δοθεί στην εκκαλούσα συγκεκριμένες οδηγίες ελέγχου ή 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 13, 14 και 17 αποτελούν εγγενείς αρχές κάθε ελέγχου και συνεπώς η όλη ελεγκτική διαδικασία στη ΔΟΥ ΦΑΕ έπρεπε να είχε οργανωθεί βάσει αυτών, όμως, όπως προκύπτει από τη σχετική εγκύκλιο που διείπε τις εργασίες της ανωτέρω υπηρεσίας και που παρατίθεται στην αναιρεσιβαλλομένη (σκέψη 2 αυτής), οι εν λόγω αρχές δεν αποτυπούνταν σαφώς και πλήρως σε αυτήν, με αποτέλεσμα η εκκαλούσα να μη διαθέτει κατάλληλο οδηγό για τις ελεγκτικές της εργασίες, και (δ) του ποσού του καταλογισμού που ανήλθε συνολικά σε 157.269,90 ευρώ και επιφέρει ιδιαίτερη βλάβη στην περιουσία της και του μεγάλου χρονικού διαστήματος που παρήλθε από τη δημιουργία του ελλείμματος το έτος 1994 μέχρι τον καταλογισμό της, το έτος 2013. Επιπλέον, ειδικώς ως προς τις επιβληθείσες προσαυξήσεις που ανέρχονται στο 200% του κεφαλαίου, το Δικαστήριο, εκτός από το είδος και την έκταση της αθέτησης των υποχρεώσεων της εκκαλούσας, τον βαθμό και το μέγεθος της υπαιτιότητάς της, την έκταση και το μέγεθος του προκληθέντος ελλείμματος, σταθμίζει ακόμα τον διαδραμόντα χρόνο από την πρόκληση του ελλείμματος μέχρι τον επίδικο καταλογισμό, ώστε το συνολικό ποσό των προσαυξήσεων που τελικώς επιδικάζεται να είναι ανάλογο των συγκεκριμένων περιστάσεων και να μη βελτιώνει σε βάρος της περιουσίας της εκκαλούσας τη θέση του Δημοσίου, το οποίο αδράνησε επί μακρόν μη προβαίνοντας στις δέουσες ελεγκτικές ενέργειες.

56. 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 κατά μεν το κεφάλαιο στο ποσό των 10.484,66 ευρώ που αντιστοιχεί στο 20% του καταλογισθέντος ελλείμματος ($52.423,30 \times 20\% = 10.484,66$), κατά δε τις προσαυξήσεις στο ποσό των 8.387,73 ευρώ, που αντιστοιχεί στο 40% των προσαυξήσεων που αναλογούν στο νέο ποσό του καταλογισμού που προκύπτει μετά τη μερική ακύρωση της καταλογιστικής απόφασης σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 54 ($10.484,66 \times 200\% = 20.969,32 \times 40\% = 8.387,73$).

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

Για τους λόγους αυτούς

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

Αναιρεί την ... 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.

Μεταρρυθμίζει την ... καταλογιστική απόφαση των Οικονομικών Επιθεωρητών της Οικονομικής Επιθεώρησης ...

Μειώνει το καταλογισθέν σε βάρος της ποσό κατά το κεφάλαιο στο ποσό των 10.484,66 ευρώ και κατά το ποσό των προσαυξήσεων στο ποσό των 8.387,73 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 αποφασίσθηκε 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
ΙΩΑΝΝΗΣ ΣΑΡΜΑΣ

Ο ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΡΑΣΑΒΒΙΑΔΗΣ