



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
ΠΡΩΤΟ ΤΜΗΜΑ**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του την 1η Οκτωβρίου 2024, με την ακόλουθη σύνθεση: Βασιλική Ανδρεοπούλου, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Τμήματος, Γεώργιος Βοΐλης και Αγγελική Μυλωνά, Σύμβουλοι, Λήδα Χαραλαμπίδου και Ηλίας Καμπίτσης, Πάρεδροι, που μετέχουν με συμβουλευτική γνώμη.

Γενικός Επίτροπος της Επικρατείας: Παραστάθηκε η Αντεπίτροπος Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο Ειρήνη Κατσικέρη, κωλυομένου του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας.

Γραμματέας: Σταυρούλα Κοιλάκου.

Για να δικάσει την από 1η Οκτωβρίου 2018 (Α.Β.Δ. .../2018) έφεση και το από 13 Σεπτεμβρίου 2024 (Α.Β.Δ. .../2024) δικόγραφο προσθέτων λόγων της ... του ... , κατοίκου ... (οδός ... , Τ.Κ. ...), η οποία παραστάθηκε μετά του πληρεξουσίου δικηγόρου Πέτρου Πανταζόπουλου (Α.Μ./Δ.Σ.Α. 23940).

Κατά του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ως φορέα υπέρ του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση καταλογισμού (άρθρα 30 παρ. 1 και 112 παρ. 2 εδ. β' του ν. 4700/2020, Α' 127), και από την Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων» (Α.Α.Δ.Ε.), ως Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση, η οποία εδρεύει στην Αθήνα και εκπροσωπείται νόμιμα από τον Διοικητή αυτής (άρθρα 1 παρ. 1 και 36 παρ. 1 του ν. 4389/2016, Α' 94), που παραστάθηκαν δια της Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Σοφίας Μπίκου.

Κατά: α) της .../10.7.2018 απόφασης καταλογισμού του Οικονομικού Επιθεωρητή του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ... της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Αυτοτελές Τμήμα Α') και β) κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης.

Κατά τη συζήτηση που ακολούθησε, το Δικαστήριο άκουσε:

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

Την εκπρόσωπο του Ελληνικού Δημοσίου και της ΑΑΔΕ, η οποία ζήτησε την απόρριψη της έφεσης και

Την Αντεπίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, η οποία πρότεινε την εν μέρει παραδοχή της έφεσης.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το Δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη.

Αφού άκουσε την εισήγηση του Παρέδρου Ηλία Καμπίτση,

Μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

**Σκέφθηκε κατά το Νόμο, και
Αποφάσισε τα ακόλουθα:**

1. Με την ένδικη έφεση και τους πρόσθετους λόγους αυτής, όπως διευκρινίσθηκαν με το νομίμως κατατεθέν στις 9.10.2024 υπόμνημα, ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση: α) της .../10.7.2018 απόφασης καταλογισμού του Οικονομικού Επιθεωρητή του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ... της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Αυτοτελές Τμήμα Α'), με την οποία καταλογίσθηκε, υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου και σε βάρος της εκκαλούσας, υπό την ιδιότητά της ως μοναδικής εξ αδιαθέτου κληρονόμου (με το ευεργέτημα της απογραφής) του αποβιώσαντος πατρός της ... , πρώην υπαλλήλου του Πρωτοδικείου ... , το ποσό των 191.987,05 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα που φέρεται ότι προκάλεσε ο τελευταίος στη χρηματική διαχείριση της Δ.Ο.Υ. ... , κατά το χρονικό διάστημα από 13.3.2017 έως και 30.10.2017, πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 11.212,04 ευρώ (από 1.11.2017 έως 31.6.2018), ήτοι συνολικά με το ποσό των 203.199,09 ευρώ και β) κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης. Η υπό κρίση έφεση κατά το μέρος που στρέφεται κατά κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης είναι αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης και πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη (ΕλΣυν Ολομ. 1510/2016, 6885, 4707/2015 και άρθρο 114 παρ.4 του ν. 4700/2020). Κατά τα λοιπά, η υπό κρίση έφεση, για την άσκηση της οποίας καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (βλ. το με κωδικό πληρωμής ... ηλεκτρονικό παράβολο), έχει ασκηθεί εμπροθέσμως και εν γένει παραδεκτός. Συνεπώς, πρέπει να γίνει τυπικά δεκτή και να εξετασθεί περαιτέρω κατά τη νομική και ουσιαστική της βασιμότητα. Εξάλλου, προς αντίκρουση της έφεσης και των προσθέτων λόγων αυτής έχει παραδεκτός κατατεθεί το από 9.10.2024 υπόμνημα του Ελληνικού Δημοσίου και της ΑΑΔΕ.

2. Ο ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α' 143) ορίζει στο άρθρο 81 ότι: «1. Η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ενεργείται δυνάμει νόμιμου τίτλου από τις Δ.Ο.Υ., τα Τελωνεία, τα λοιπά όργανα είσπραξης του Δημοσίου και τους Ειδικούς Ταμίες, στους οποίους έχει ανατεθεί η είσπραξη ειδικών εσόδων. Τίτλοι είσπραξης είναι τα παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και από τα οποία προκύπτει ο οφειλέτης του Δημοσίου, το είδος της οφειλής και το εισπρακτέο, κατά οφειλέτη, ποσό. (...)», στο άρθρο 87, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 παρ. 35 του ν. 4337/2015 (Α' 129), ότι: «Ειδικοί ταμίες είναι οι δημόσιοι υπόλογοι οι εντεταλμένοι την είσπραξη ειδικών εσόδων δημοσίων υπηρεσιών ή και πληρωμή δαπανών από τα έσοδα αυτά και εφόσον δεν λειτουργεί ιδιαίτερη Ταμειακή Υπηρεσία. Οι αρμοδιότητες, οι υποχρεώσεις και οι ευθύνες των Ειδικών Ταμιών, καθώς και τα τηρούμενα από αυτούς βιβλία καθορίζονται από τις ειδικές διατάξεις που διέπουν αυτούς, οι οποίες δύνανται να τροποποιούνται με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος απόδοσης στο Δημόσιο των εισπραττόμενων, από τους Ειδικούς Ταμίες, εσόδων» και στο άρθρο 150 ότι: «1. Δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή

υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος. 2. Οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε: α. (...) δ. Ειδικούς ταμίες. (...)».

3. Περαιτέρω, το π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών» (Α' 6) ορίζει στο άρθρο 69 ότι: «Η είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου και τρίτων που έχει ανατεθεί στις Δ.Ο.Υ. γίνεται με αποδεικτικά είσπραξης, ο τύπος των οποίων ορίζεται από τον Υπουργό των Οικονομικών με απόφαση που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. (...)», στο άρθρο 75, υπό τον τίτλο «Είσπραξη εσόδων έξω από την Δ.Ο.Υ.», ότι: «1. Για την είσπραξη έξω από την Δ.Ο.Υ. των εσόδων που βεβαιώθηκαν εκδίδεται από τον αρμόδιο υπάλληλο, που έχει οριστεί να περιοδεύει, διπλότυπο είσπραξης τύπου Β' με βάση τα αντίγραφα των ατομικών δελτίων χρεών ή των τίτλων είσπραξης, που του έχει παραδώσει ο Προϊστάμενος του τμήματος Εσόδων. (...) 4. Για την είσπραξη των εσόδων που γίνεται μετά από αποφάσεις των μεταβατικών δικαστηρίων και εκτός της έδρας της Δ.Ο.Υ. χρησιμοποιούνται διπλότυπα αποδεικτικά είσπραξης τύπου Β' τα οποία χορηγούνται στο Γραμματέα του Δικαστηρίου, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στην έδρα του οποίου συνεδριάζει το Δικαστήριο αυτό. 5. Επιτρέπεται, για την είσπραξη εσόδων έξω από την Δ.Ο.Υ., η έκδοση διπλοτύπων αποδεικτικών είσπραξης τύπου Β' από Ειδικούς Υπολόγους μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και έγκριση της Διεύθυνσης των Δ.Ο.Υ. (...)», στο άρθρο 83 ότι: «1.- Προκειμένου να γίνει η κατάθεση των εισπράξεων που έκαναν τα αρμόδια όργανα έξω από τη Δ.Ο.Υ., με αποδεικτικά είσπραξης τύπου Β, συντάσσεται απ' αυτά η προβλεπόμενη από το άρθρο 80 ημερήσια κατάσταση εισπράξεων. (...) 2. Μετά τον έλεγχο της πιο πάνω κατάστασης εκδίδεται κατά περίπτωση από τον υπάλληλο του αρμόδιου τμήματος διπλότυπο αποδεικτικό είσπραξης τύπου Α', στο οποίο αναγράφεται ως καταθέτης το ονοματεπώνυμο του οργάνου που έκανε την είσπραξη και στη συνέχεια κατάθεση εισπράξεων με αποδεικτικό τύπου Β' από αριθμό μέχρι και αριθμό. (...) 4. Μετά την κατάθεση, το αρμόδιο όργανο, μεριμνά ώστε οι ημερήσιες καταστάσεις να υπογραφούν από τον Προϊστάμενο του τμήματος και στη συνέχεια παραδίδει το πρωτότυπο αυτής στον αρμόδιο υπάλληλο που έχει εκδώσει το διπλότυπο αποδεικτικό είσπραξης τύπου Α', για να την επισυνάψει στην ημερήσια του κατάσταση. 5. Στο πρωτότυπο του τελευταίου διπλοτύπου αποδεικτικού είσπραξης τύπου Β', μετά από την κατάθεση των εισπράξεων γίνεται πράξη, με την οποία βεβαιώνεται ο έλεγχος της παράδοσης της είσπραξης. Η πράξη αυτή υπογράφεται από τον υπάλληλο που έχει εκδώσει διπλότυπο αποδεικτικό είσπραξης τύπου Α' τον ταμία ή βοηθό ταμία, που έκανε την είσπραξη, από τον προϊστάμενο του τμήματος και θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. 6. Στα πρωτότυπα των διπλοτύπων αποδεικτικών είσπραξης τύπου Β', αναγράφεται ο αριθμός του σχετικού διπλοτύπου αποδεικτικού είσπραξης τύπου Α'. Μετά την πίστωση τους αρχειοθετούνται.» και στο άρθρο 84 ότι: «Η κατάθεση των εισπράξεων που έκαναν οι ειδικοί ταμίες ή οι δημόσιοι υπόλογοι γίνεται όπως και στο προηγούμενο άρθρο. Στην περίπτωση αυτή η ημερήσια κατάσταση συντάσσεται σε τέσσερα αντίτυπα, από τα οποία τα δύο επιστρέφονται σ' αυτούς μετά την κατάθεση των εισπράξεων τους υπογεγραμμένα.». Τέλος, η 1049222/3926/0016/25.4.1996 (Β' 296) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών

«Απόδοση στο Δημόσιο των εισπραττομένων από τους Ειδικούς Ταμίες εσόδων» ορίζει ότι: «Οι Ειδικοί Ταμίες αποδίδουν στις Δ.Ο.Υ. τα εισπραττόμενα απ' αυτούς έσοδα σύμφωνα με τα οριζόμενα σε έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ως εξής: α) Οι εδρεύοντες εντός της έδρας της Δ.Ο.Υ. τουλάχιστον δύο φορές την εβδομάδα. β) Οι εδρεύοντες εκτός της έδρας της Δ.Ο.Υ. και σε απόσταση μέχρι 30 χλμ. τουλάχιστον μία φορά την εβδομάδα. γ) Οι εδρεύοντες εκτός της έδρας της Δ.Ο.Υ. και σε απόσταση μεγαλύτερη των 30 χλμ. ή σε νησιά που δεν εδρεύει η Δ.Ο.Υ., τουλάχιστον μια φορά το δεκαπενθήμερο. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. κατά τη σύνταξη του παραπάνω εγγράφου, θα λαμβάνουν υπόψη τόσο τις γεωγραφικές και κλιματολογικές συνθήκες κάθε περιοχής, όσο και το ύψος των πραγματοποιούμενων εισπράξεων. (...).».

4. Από τις ανωτέρω διατάξεις, σε συνδυασμό ερμηνευόμενες με το άρθρο 12 του ν.δ. 1264/1942 «Περί τροποποίησης και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 100), συνάγονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: α) Οι δικαστικοί υπάλληλοι, στους οποίους ανατίθενται οι εισπράξεις των Δικαστηρίων, θεωρούνται Ειδικοί Ταμίες και είναι εκ του νόμου υπόλογοι, ως υπεύθυνοι για τη διενέργεια πράξεων οικονομικής διαχείρισης των εισπράξεων. Την ιδιότητα αυτή έχουν και όσοι με οποιοδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, ενεργούν πράξεις οικονομικής διαχείρισης (εν τοις πράγμασι ή de facto υπόλογοι). Οι ως άνω υπάλληλοι, κατά τη διενέργεια των εισπράξεων, οφείλουν να εκδίδουν διπλότυπο τύπου Β' και να συντάσσουν οίκοθεν καταστάσεις, ακολούθως δε οφείλουν να αποδίδουν τα εισπραχθέντα έσοδα στο Δημόσιο Ταμείο, οπότε ο αρμόδιος υπάλληλος του Δημοσίου Ταμείου εκδίδει για την εσωτερική αυτή είσπραξη αντίστοιχο διπλότυπο τύπου Α'. Οι Ειδικοί Ταμίες έχουν την υποχρέωση να αποδίδουν στο Δημόσιο Ταμείο τις εισπράξεις σε τακτά χρονικά διαστήματα, που ορίζονται κατ' αρχήν από την υ.α 1049222/3926/0016/25.4.1996 και σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα με σχετικό έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Περιφέρειάς τους, ευθυνόμενοι για κάθε διαπιστούμενο στη διαχείρισή τους χρηματικό έλλειμμα, απαλλάσσονται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεστούν και αποδείξουν ότι το έλλειμμα δημιουργήθηκε χωρίς να συντρέχει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητά τους (πρβλ. ΕλΣυν Ολομ. 1198, 567, 507/2024 κ.α.). Περαιτέρω, έλλειψη χρημάτων που συνιστά διαχειριστικό έλλειμμα νοείται η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, υλικού ή αξιών που έπρεπε να υπάρχει, με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση, καθώς και κάθε πληρωμή («ανοίκειος» πληρωμή), για τη διενέργεια της οποίας δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ή που βασίζεται σε μη νόμιμο τίτλο, αφού και σε αυτή την περίπτωση με την παράνομη εκταμίευση του χρήματος δημιουργείται ουσιαστικά έλλειμμα χρημάτων (πρβλ. ΕλΣυν Ολομ. 477/2019, 1929/2018, 1238/2014 κ.α.). β) Σε περίπτωση που διαπιστωθεί η ύπαρξη ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση, ο καταλογισμός του υπολόγου γίνεται από τα αρμόδια όργανα, μεταξύ των οποίων και από τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή. Για να είναι νομίμως αιτιολογημένη η απόφαση του Οικονομικού Επιθεωρητή, με την οποία καταλογίζεται ο υπόλογος με το διαπιστωθέν στη διαχείρισή του έλλειμμα, πρέπει και αρκεί να αναφέρονται στο σώμα της, έστω και συνοπτικά, τα στοιχεία που θεμελιώνουν τον καταλογισμό, δηλαδή, η ιδιότητα του καταλογιζόμενου ως υπολόγου, η αναγκαία νομική και ιστορική αιτία του

καταλογισμού, καθώς και η διαχειριστική δράση του υπολόγου σε σχέση με το διαπιστωθέν έλλειμμα, κατά τρόπο ώστε να καθίσταται γνώστης των λόγων, για τους οποίους καταλογίστηκε, και συνακόλουθα να είναι σε θέση να υπερασπιστεί τα δικαιώματά του και να καθίσταται εφικτός ο δικαστικός έλεγχος της νομιμότητας του επιβαλλόμενου καταλογισμού, ενώ κατά τα λοιπά η αιτιολογία νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (πρβλ. αποφ. ΕλΣυν Ολομ. 4689/2013, 723/2012, I Τμ. 415/2018 κ.α.). γ) Τέλος, η ειδική δημοσιολογιστική ευθύνη του υπολόγου (de jure ή de facto) είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από την ευθύνη και τον καταλογισμό άλλων συνευθυνομένων για τη δημιουργία του ελλείμματος προσώπων (πρβλ. αποφ. ΕλΣυν Ολομ. 567/2024, 1323, 1321/2023, 1299/2022 κ.α.).

5. Εξάλλου, από τις διατάξεις των άρθρων 1710, 1846, 1847, 1901-1905 ΑΚ συνάγεται ότι το χρέος του υπολόγου από ελλειμματική διαχείριση, εφόσον αυτός απεβίωσε πριν από την έκδοση της σε βάρος του απόφασης καταλογισμού, περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις της κληρονομιάς και ως τέτοια βαρύνει τους κληρονόμους του και καταλογίζεται σε βάρος τους, κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας (αποφ. ΕλΣυν Δευτέρου Τμ. 420, 419/2023, VII Τμ. 2010/2018, 870/2016). Κληρονόμος ο οποίος αποδέχθηκε την επαχθείσα σε αυτόν κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής, μετά τη γενόμενη στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς δήλωσή του περί αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν απαλλάσσεται από την ευθύνη του για τα χρέη της κληρονομιάς, αλλά εξακολουθεί να ευθύνεται για αυτά, μόνο όμως έως το ενεργητικό της κληρονομιάς, δηλαδή μόνο με τα στοιχεία της κληρονομιάς και όσο αυτά επαρκούν (cum viribus hereditatis), χωρίς να ευθύνεται και με την ατομική του περιουσία, από την οποία η περιουσία του κληρονομούμενου έχει αποχωρισθεί και αποτελεί χωριστή ομάδα (βλ. ενδεικτ. αποφ. ΕλΣυν Ολομ. 1333/2023, ΑΠ 1311/2011, 630/2009). Ενδεχόμενη ανεπάρκεια της κληρονομιαίας περιουσίας προς ικανοποίηση των απαιτήσεων των κληρονομικών δανειστών δεν επηρεάζει τη δυνατότητα των τελευταίων να στραφούν κατά του εξ απογραφής κληρονόμου, απλώς έχει ως συνέπεια ότι για την ικανοποίηση των εν λόγω απαιτήσεων δεν επιτρέπεται να γίνει αναγκαστική εκτέλεση επί της ατομικής περιουσίας του κληρονόμου αλλά μόνο επί των περιουσιακών στοιχείων της κληρονομιάς (πρβλ. ΑΠ 1202/2018, 630/2009 κ.α.).

6. Περαιτέρω, από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, συνάγεται 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 εις βάρος των δημοσιονομικώς υπευθύνων για την αναπλήρωση του προκληθέντος στη δημόσια διαχείριση ελλείμματος, ως μέτρο που πλήττει το δικαίωμα στην περιουσία του καταλογιζομένου, δεν συνδέεται αναγκαίως και αρρήκτως με το ύψος του διαπιστωθέντος ελλείμματος, αλλά υπόκειται στην αρχή της αναλογικότητας, που απαιτεί για την επιβολή του 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 (ΕλΣυν Ολ. 1333, 891/2023, 788/2022, 2121/2021 κ.α.).

7. Στην υπό κρίση υπόθεση, από τα στοιχεία του φακέλου της δικογραφίας αποδεικνύονται τα ακόλουθα:

7.1. Με την ... απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης (ΦΕΚ ...) διορίστηκε ο ... του ... σε κενή οργανική θέση στο Πρωτοδικείο ... , στο οποίο εργάστηκε μέχρι και την ..., ημέρα κατά την οποία απεβίωσε. Ο ... υπηρετούσε στο Τμήμα Εκκαθάρισης του Πρωτοδικείου ... και είχε αναλάβει, μεταξύ άλλων, καθήκοντα εκκαθάρισης των ποινών των δικαστικών αποφάσεων και είσπραξης της μετατροπής των ποινών σε χρηματικά ποσά (βλ. ενδεικτ. παρατεθείσες στην .../7.6.2018 πορισματική έκθεση Ε.Δ.Ε. καταθέσεις των μαρτύρων ... και ...).

7.2. Στις 31.10.2017 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ ... ο ... προκειμένου να καταθέσει τις εισπράξεις μηνός Οκτωβρίου 2017 του Πρωτοδικείου Σε έλεγχο που διενεργήθηκε από υπάλληλο του τμήματος Εσόδων της Δ.Ο.Υ ... διαπιστώθηκε ότι τα στελέχη διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' που προσκομίστηκαν για κατάθεση είχαν εκδοθεί με ημερομηνίες Μαρτίου-Απριλίου 2017 και μόνο τα δύο τελευταία φύλλα είχαν εκδοθεί με ημερομηνία Οκτωβρίου 2017. Για το λόγο αυτό, με απόφαση του Προϊστάμενου Εσόδων της Δ.Ο.Υ ... , ακυρώθηκε η κατάθεση εισπράξεων ποσού 8.649,00 ευρώ που έγινε με το αριθ. .../31.10.2017 διπλότυπο είσπραξης τύπου Α', καθώς θεωρήθηκε απαραίτητο να ενημερωθεί ο Προϊστάμενος του ... (βλ. το αριθ. πρωτ. .../3.11.2017 ενημερωτικό έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ... προς την Πρόεδρο Πρωτοδικών ...). Παράλληλα, από έρευνα που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ ... , διαπιστώθηκε ότι από 31.1.2014 έως 6.11.2017 παραδόθηκαν στον ... 148 μπλοκ με στελέχη διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', εκ των οποίων επιστράφηκαν στη Δ.Ο.Υ ... 85 μπλοκ (σχετικά τα αριθ. πρωτ. ... και .../7.11.2017 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ...). Κατόπιν αυτών, με την .../21.12.2017 εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ανατέθηκε στο Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων ... η διενέργεια στοχευμένου οικονομικού και διαχειριστικού ελέγχου στη Δ.Ο.Υ. ... , για τη διαπίστωση της ορθής διαχείρισης των διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', που είχαν χορηγηθεί στον ... , και της ορθής και έγκαιρης απόδοσης στο Δημόσιο του συνόλου των εισπραττομένων, με τα εν λόγω διπλότυπα, εσόδων. Σχετικώς, συντάχθηκε, από τον Οικονομικό Επιθεωρητή του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ... της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε. ... , η με αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 «Πορισματική έκθεση στοχευμένου οικονομικού & διαχειριστικού ελέγχου στη Δ.Ο.Υ ... », με την οποία διαπιστώθηκε η ύπαρξη ταμειακού ελλείμματος ύψους 191.987,05 ευρώ, καθώς και η απώλεια είκοσι (20) μπλοκ με στελέχη διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β'. Ειδικότερα, με την ανωτέρω πορισματική έκθεση, έγιναν δεκτά, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: α) στον ... είχαν ανατεθεί καθήκοντα Ειδικού Ταμιά του Πρωτοδικείου ... καίτοι η σχετική απόφαση ορισμού του εν λόγω υπαλλήλου ως υπολόγου δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθεί στα αρχεία των δημοσίων υπηρεσιών (βλ. σελ. 10 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης, σε συνδυασμό με το .../29.1.2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ...), β) από τον έλεγχο και την αντιπαραβολή των στοιχείων που τηρούνται στη Δ.Ο.Υ. ... και στο Πρωτοδικείο ... διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό διάστημα από 31.1.2014 έως 9.10.2017 παραδόθηκαν και χρεώθηκαν στον ... 127 μπλοκ με στελέχη διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', εκ των οποίων επιστράφηκαν στη

Δ.Ο.Υ. ... τα 107 (βλ. σελ. 14 και 15 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης, στις οποίες καταγράφονται τα μπλοκ με τους αριθμούς διπλοτύπων που δεν επιστράφηκαν), γ) από την κατάσταση των αποδοθέντων διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' στη Δ.Ο.Υ. ..., σε αντιπαράβολή με αντίγραφα εκδοθέντων και μη αποδοθέντων στη Δ.Ο.Υ. ... διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', τα οποία εντοπίστηκαν στις δικογραφίες των αρμοδίων δικαστηρίων και στα οποία γίνεται αναφορά στον αριθμό, στην ημερομηνία έκδοσης, στο ποσό, στον εκδότη και στο δικαστήριο που αφορά κάθε διπλότυπο είσπραξης, διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ... το συνολικό ποσό των 191.987,05 ευρώ. Το ποσό αυτό, σύμφωνα με τον έλεγχο, αποτελεί ταμειακό έλλειμμα, που προέκυψε κατά το χρονικό διάστημα Μαρτίου-Οκτωβρίου 2017, δεδομένου ότι δεν ανευρέθηκε στην ταμειακή διαχείριση του υπολόγου Ειδικού Ταμία ... (για τα διπλότυπα που εκδόθηκαν και αποδόθηκαν βλ. αναλυτικά σελ. 23-148 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης, ενώ, αντίστοιχα, για τα διπλότυπα που εκδόθηκαν αλλά δεν αποδόθηκαν, καθώς και για τον τρόπο υπολογισμού του συνολικού προς απόδοση ποσού βλ. αναλυτικά σελ. 150-176 της ως άνω πορισματικής έκθεσης), δ) από τυχαίο δειγματοληπτικό-αντιπαράβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ αντιγράφων διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', που περιέχονταν σε δικογραφίες του Πρωτοδικείου ..., σε αντιπαράβολή με τα στελέχη που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ..., διαπιστώθηκε διαφορά στις ημερομηνίες έκδοσής τους. Η διαφορά στις ημερομηνίες διαπιστώθηκε μόνο σε όσα διπλότυπα εξέδωσε ο ... και όχι σε όσα εξέδωσε ο υπάλληλος του Πρωτοδικείου ... , ο οποίος αναπλήρωνε τον ... κατά την έκδοση των διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β'. Εξάλλου, διαπιστώθηκε ότι όσα διπλότυπα εκδόθηκαν από τον ... κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ... εκπρόθεσμα (σελ. 176-180 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης), ε) ο ..., εκτός από καθήκοντα Ειδικού Ταμία, εκτελούσε παράλληλα και καθήκοντα εκκαθαριστή των απολήψιμων ποινών των ποινικών αποφάσεων έχοντας αναλάβει τη σύνταξη του βιβλίου απολήψιμων ποινών. Το εν λόγω βιβλίο, όπως και την ημερήσια κατάσταση των διπλοτύπων είσπραξης, τα συμπλήρωνε στο τέλος κάθε μήνα ανάλογα με τα διπλότυπα που είχε σκοπό να αποδώσει στη Δ.Ο.Υ. ... και όχι σύμφωνα με την ημερομηνία είσπραξης των ποσών. Αυτό το επιτύγχανε αναγράφοντας την πραγματική ημερομηνία είσπραξης στο διπλότυπο που έμπαινε στη δικογραφία, ενώ στο διπλότυπο που έμενε στο στέλεχος ανέγραφε, συνήθως, μεταγενέστερες ημερομηνίες (σελ. 181-182 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης) και στ) Ως προς τον τρόπο απόδοσης στη Δ.Ο.Υ. ... των εκδοθέντων διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' και των σχετικών εισπράξεων, καθώς και για τους λόγους που δεν είχαν γίνει νωρίτερα γνωστές οι επιλήψεις, κατά τον έλεγχο, πρακτικές που καταλογίζονται στον ..., στην ως άνω πορισματική έκθεση διαλαμβάνονται τα ακόλουθα: Ο ..., ο οποίος λόγω των ενεργειών του είχε όλες τις υποχρεώσεις Ειδικού Ταμία και υπολόγου σε Δημόσια Διαχείριση, στα μέσα κάθε μήνα κατέθετε ένα ποσό στη Δ.Ο.Υ. ως προκαταβολή χωρίς κατάσταση διπλοτύπων και, αντίστοιχα, εκδιδόταν από τη Δ.Ο.Υ. διπλότυπο είσπραξης τύπου Α'. Στη συνέχεια, στο τέλος του μήνα προσκόμιζε στη Δ.Ο.Υ. κατάσταση με τους αριθμούς των διπλοτύπων των οποίων τα ποσά ήταν προς απόδοση και η Δ.Ο.Υ. εξέδιδε διπλότυπο είσπραξης τύπου Α', αφού είχε αφαιρεθεί το ποσό της προκαταβολής. Στη μηνιαία κατάσταση, που υπέγραφε ο ..., αναγράφονταν οι αριθμοί των προς απόδοση διπλοτύπων με αριθμητική σειρά, ο λήπτης του

διπλοτύπου και τα ποσά τους, χωρίς όμως να αναφέρεται η ημερομηνία έκδοσής τους. Σύμφωνα με όσα διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, ο ..., προκειμένου να μη γίνει αντιληπτή η δράση του, χρησιμοποιούσε διάφορα τεχνάσματα κατά την έκδοση των διπλοτύπων εισπραξής τύπου Β' και κυρίως σε σχέση με τις ημερομηνίες αυτών. Συγκεκριμένα, όταν τα προς έκδοση μπλοκ πλησίαζαν να εκδοθούν στο σύνολό τους και απέμεναν 4 έως 5 φύλλα, ο εν λόγω υπάλληλος άφηνε το συγκεκριμένο μπλοκ και εξέδιδε τα αχρησιμοποίητα φύλλα σε εισπράξεις μεταγενέστερου μήνα. Έτσι παρακρατούσε τα χρήματα από τις εισπράξεις των προηγούμενων φύλλων του μπλοκ ή κάλυπτε με αυτά ελλείμματα προηγούμενων μηνών, τα οποία απέδιδε στον τρέχοντα μήνα παρουσιάζοντας αυτά ως έσοδα του προς απόδοση μήνα, παραπλανώντας με τον τρόπο αυτό τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. όταν απέδιδε τα σχετικά ποσά. Ενεργώντας με αυτόν τον τρόπο και εκμεταλλευόμενος, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, την εμπιστοσύνη που είχαν στο πρόσωπό του οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., λόγω της διαχρονικής απασχόλησής του ως Ειδικού Ταμία του Πρωτοδικείου, κατέστη δυνατόν να μην γίνει αντιληπτή η δράση του. Επίσης, για να μη γίνεται αντιληπτός, στα αντίγραφα των διπλοτύπων που προορίζονταν για τις δικογραφίες και για τους κατηγορούμενους ανέγραφε τις πραγματικές ημερομηνίες, ενώ σε αυτά που προορίζονταν για τη Δ.Ο.Υ. ανέγραφε διαφορετική ημερομηνία (βλ. σελ. 22, 181, 182, 183 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης). Ενόψει αυτών των ευρημάτων, με την ανωτέρω πορισματική έκθεση έγινε δεκτό ότι ο ... υπεξαίρεσε το ποσό των 191.987,05 ευρώ, το οποίο αποτελεί ταμειακό έλλειμμα σε δημόσια διαχείριση. Το ποσό αυτό, σύμφωνα με τον έλεγχο, έπρεπε να καταλογισθεί στον ... και, κατ' επέκταση, στους κληρονόμους του, μαζί με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής 0,73% για κάθε μήνα καθυστέρησης, βάσει των άρθρων 6 του ν.δ. 356/1974, 53 και 57 του ν. 4174/2013 (σελ. 183 και 185 της .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης).

7.3. Εξάλλου, με βάση την ανωτέρω .../21.12.2017 εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διενεργήθηκε Ένορκη Διοικητική Εξέταση για περαιτέρω διερεύνηση, διαπίστωση και απόδοση τυχόν πειθαρχικών, ποινικών, αστικών και δημοσιολογιστικών ευθυνών, κατά το μέρος που τους αναλογούν, στους υπαίτιους υπαλλήλους, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Σχετικώς, συντάχθηκε από το Γραφείο Εσωτερικών Υποθέσεων ... η αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματική έκθεση, βάσει της οποίας, για την πρόκληση του ταμειακού ελλείμματος των 191.987,05 ευρώ, δεν προέκυψε ευθύνη των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ... ή υπαλλήλων άλλων υπηρεσιών, πλην του

7.4. Περαιτέρω, ο ... άφησε ως εγγύτερους συγγενείς του τη σύζυγό του ... και τα τέκνα του ... και ... (ήδη εκκαλούσα). Η τελευταία, με την από 26.2.2018 δήλωση ενώπιον της Γραμματέως του Τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου ..., δήλωσε ότι αποδέχεται την κληρονομιά του πατρός της ... με το ευεργέτημα της απογραφής, η οποία κληρονομιά της είχε επαχθεί ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου (βλ. την .../26.2.2018 Έκθεση Δήλωσης Αποδοχής Κληρονομιάς με το Ευεργέτημα της Απογραφής του Τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου ...). Εξάλλου, όπως προκύπτει από την .../20.6.2018 πράξη απογραφής κληρονομιάς περιουσίας του ..., το ενεργητικό αυτής ανέρχεται στο ποσό των 173.707,50 ευρώ και το παθητικό στο ποσό των 136.807,48 ευρώ (σύνολο θετικής διαφοράς ενεργητικού προς παθητικό 36.900,02 ευρώ).

7.5. Ενόψει αυτών, με το αριθ. πρωτ. .../12.6.2018 έγγραφο του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ..., αφού ελήφθησαν υπόψη οι .../26.2.2018, .../26.2.2018 και .../11.5.2018 εκθέσεις αποποίησης κληρονομιάς του Τμήματος Διαθηκών του Ειρηνοδικείου ... των ..., ... και των τέκνων της τελευταίας ... και ..., κλήθηκε η ..., με την ιδιότητα της μοναδικής εξ αδιαθέτου κληρονόμου του ..., να εκθέσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων των ανωτέρω .../7.6.2018 και .../7.6.2018 πορισματικών εκθέσεων, τις οποίες εξέθεσε με το από 2.7.2018 υπόμνημά της. Όπως προκύπτει από το αριθ. πρωτ. .../3.7.2018 έγγραφο του Οικονομικού Επιθεωρητή του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ..., οι απόψεις της εκκαλούσας αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο, πλην δεν ήταν ικανές να ανατρέψουν το αποτέλεσμα του διαχειριστικού ελέγχου. Για το λόγο αυτό, με το ως άνω έγγραφο (αριθ. πρωτ. .../3.7.2018) κλήθηκε η εκκαλούσα να καταβάλει, εντός 48 ωρών, το συνολικό ποσό των 203.199,09 ευρώ (που αντιστοιχεί σε διαπιστωθέν έλλειμμα 191.987,05 ευρώ, πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 11.212,04 ευρώ). Η εκκαλούσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, με συνέπεια να εκδοθεί σε βάρος της η προσβαλλόμενη .../10.7.2018 απόφαση καταλογισμού του Οικονομικού Επιθεωρητή του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων

8. Με την κρινόμενη έφεση προβάλλεται ότι κατά το χρόνο κοινοποίησης της .../10.7.2018 απόφασης καταλογισμού στην εκκαλούσα (12.7.2018), η τελευταία δεν είχε την ιδιότητα της κληρονόμου του πατρός της και, για το λόγο αυτό, μη νομίμως εκδόθηκε σε βάρος της η προσβαλλόμενη απόφαση. Συγκεκριμένα, αναφορικά με την αποδοχή της κληρονομιάς περιουσίας, στην οποία περιλαμβάνονται ακίνητα (βλ. την .../20.6.2018 πράξη απογραφής), ισχυρίζεται ότι, κατά το χρόνο κοινοποίησης της προσβαλλόμενης απόφασης σε αυτήν, δεν είχε ακόμα συνταχθεί δηλωτικό αποδοχής της κληρονομιάς ενώπιον συμβολαιογράφου και μεταγραφή αυτού στο οικείο Υποθηκοφυλακείο ή στο αρμόδιο Κτηματολογικό Γραφείο, με συνέπεια να μην έχει ολοκληρωθεί η οριστικοποίηση της αποδοχής της κληρονομιάς περιουσίας και να μην έχει καταστεί αυτή οριστική κληρονόμος. Επί του λόγου αυτού λεκτέα τα ακόλουθα: Η εκκαλούσα, με την από 26.2.2018 δήλωσή της ενώπιον του Γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς, αποδέχθηκε την κληρονομιά του πατρός της με το ευεργέτημα της απογραφής. Περαιτέρω, με δεδομένο ότι η αποδοχή κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής υπόκειται σε συστατικό τύπο που συνίσταται στην εξωτερίκευση της σχετικής δήλωσης βούλησης ενώπιον του Γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς (βλ. Απόστολο Γεωργιάδη, Κληρονομικό Δίκαιο, 2010, σελ. 752), από της δηλώσεως αυτής επήλθε χωρισμός της κληρονομιάς περιουσίας από την ατομική περιουσία της εκκαλούσας, και μάλιστα αναδρομικά από την επαγωγή της κληρονομιάς, με συνέπεια η εκκαλούσα να ευθύνεται για τα χρέη της κληρονομιάς με τα στοιχεία του ενεργητικού της κληρονομιάς και μόνον μέχρις αυτών (ΑΠ 750/2011), χωρίς να απαιτείται, επιπροσθέτως, για να καταλογισθεί αυτή για τα χρέη της κληρονομιάς, όπως αβάσιμα υποστηρίζεται με την έφεση, και δήλωση αποδοχής της κληρονομιάς ενώπιον συμβολαιογράφου, καθώς και μεταγραφή αυτής. Τούτο, διότι οι πράξεις αυτές αφορούν την απόκτηση εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί της κληρονομιάς περιουσίας και, σε καμία περίπτωση, δεν πρέπει να συγχέονται με την ιδιότητα του κληρονόμου ως υποκειμένου καταλογισμού (ΔΕφ Πειραιά 972/2024 σκ. 9, πρβλ. ΑΠ 1368/1994,

ΜΠρ Πατρών 491/2024). Ενόψει των ανωτέρω, ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

9. Με τους 2^ο και 3^ο λόγους έφεσης, που πρέπει να εξεταστούν από κοινού, προβάλλεται, κατ' εκτίμηση του περιεχομένου του δικογράφου, ότι η προσβαλλόμενη απόφαση έχει ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, υπό τις ειδικότερες αιτιάσεις ότι: α) λανθασμένα αποδόθηκε στον ... η ιδιότητα του υπολόγου χωρίς να υφίσταται απόφαση ορισμού αυτού ως υπολόγου, β) από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η υπαιτιότητα του ... για την πρόκληση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, γ) στην προσβαλλόμενη απόφαση και στην .../7.6.2018 πορισματική έκθεση γίνεται αναφορά σε υπεξαίρεση από μέρους του ... χωρίς να υφίσταται σχετική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, δ) ουδόλως αξιολογήθηκε από τον έλεγχο η ευθύνη των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ... και ε) υφίστανται αντιφάσεις, ιδίως αναφορικά με τον αριθμό των μπλοκ διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' που παραδόθηκαν στον Οι λόγοι αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, ως προς όλα τα σκέλη τους, διότι η προσβαλλόμενη απόφαση, όπως νομίμως συμπληρώνεται από την αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματική έκθεση και την αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματική έκθεση Ε.Δ.Ε., στις οποίες παραπέμπει, φέρει πλήρη και επαρκή αιτιολογία, δοθέντος ότι διαλαμβάνει το νομικό πλαίσιο επί του οποίου στηρίζεται και όλα τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την ιστορική και νομική αιτία του καταλογισμού της εκκαλούσας. Ειδικότερα, στην ανωτέρω αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματική έκθεση προσδιορίζονται επακριβώς οι διαχειριστικές πράξεις που διενεργούνται σε δημόσια διαχείριση από τον δικαιούχο της εκκαλούσας ..., μέσω της παραλαβής/χρέωσης από αυτόν από τη Δ.Ο.Υ. ... μπλοκ διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', εν συνεχεία της έκδοσης από αυτόν διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' και είσπραξης των σχετικών ποσών και, τέλος, της απόδοσης αυτών, μετά των εισπράξεων, στη Δ.Ο.Υ. ... (βλ. ενδεικτικά σελ. 12, 14-20, 22, 182 της αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης). Με την παράθεση των στοιχείων αυτών στην ανωτέρω πορισματική έκθεση, ορθά συμπεραίνεται από τον έλεγχο (βλ. σελ. 182-183 της αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης) ότι, καίτοι δεν βρέθηκε απόφαση με την οποία να ορίζεται ο ... ως υπόλογος και Ειδικός Ταμίας, εντούτοις ο τελευταίος είχε όλες τις υποχρεώσεις υπολόγου και Ειδικού Ταμιά σε δημόσια διαχείριση (de facto υπόλογος). Άλλωστε, και η ίδια η εκκαλούσα, με το από 9.10.2024 υπόμνημά της (σελ. 2-3), αποδέχεται ότι στον πατέρα της είχαν ανατεθεί καθήκοντα για την είσπραξη των εσόδων από την εκτέλεση των ποινών. Εξάλλου, στην ανωτέρω πορισματική έκθεση προσδιορίζονται με ακρίβεια οι ενέργειες του ... που συνέβαλαν αιτιωδώς στην πρόκληση του ελλείμματος, μέσω της μη απόδοσης στη Δ.Ο.Υ. ... εκδοθέντων διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' μετά των σχετικών εισπράξεων, καθώς και οι μη σύννομες μεθοδεύσεις που μετέλθε αυτός προκειμένου να μην καταστούν αντιληπτές οι πράξεις του, καθισταμένου σαφές ότι, σύμφωνα με τον έλεγχο, ο ... ευθύνεται με δόλο για την πρόκληση του διαπιστωθέντος ελλείμματος (βλ. ιδίως σελ. 182 της αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης, στην οποία αποδίδεται στον ... η χρήση τεχνασμάτων). Περαιτέρω, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης δεν κλονίζεται από την πλεοναστικώς εκφερθείσα αναφορά (obiter dicta) τόσο στο σώμα της (σελ. 3) όσο και στην αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματική έκθεση (σελ. 183), περί του ότι ο ... διέπραξε το αδίκημα

της υπεξαίρεσης, δεδομένου ότι, βάσει των πορισμάτων του ελέγχου, ο καταλογισμός της εκκαλούσας δεν εδράζεται στην τέλεση του ποινικού αδικήματος της υπεξαίρεσης από μέρους του πατρός της, αλλά στις διαχειριστικές ενέργειες του τελευταίου που περιγράφονται στην αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματική έκθεση και που θεμελιώνουν αυτόνομα την υπαιτιότητά του για την πρόκληση του διαπιστωθέντος ελλείμματος. Επίσης, τυχόν ευθύνη υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ..., σχετικά με την μη έγκαιρη διάγνωση του ελλείμματος, δεν αναιρεί την ευθύνη του ..., η οποία είναι αυτοτελής και εδράζεται στις πράξεις διαχείρισής του που οδήγησαν στην πρόκληση του ελλείμματος. Άλλωστε, η όποια προβληματική κατάσταση μπορεί να υφίστατο στη Δ.Ο.Υ. ... συνδέεται με το κατά πόσο θα μπορούσαν να εντοπιστούν οι επιλήψιμες ενέργειες του ... σε χρόνο προγενέστερο της ... και όχι με το αντικειμενικό γεγονός της πρόκλησης του διαπιστωθέντος ελλείμματος, για το οποίο αποκλειστικά υπαίτιος ήταν ο δικαιοπάροχος της εκκαλούσας. Τέλος, καμία επίδραση στην επάρκεια της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης δεν ασκεί η επικαλούμενη με την έφεση αντίφαση που φέρεται να εμφανίζεται στα στοιχεία του φακέλου σχετικά με τον αριθμό των παραδοθέντων στον ... μπλοκ διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β', δοθέντος ότι στις .../7.6.2018 και .../7.6.2018 πορισματικές εκθέσεις, που αποτελούν το έρεισμα της προσβαλλόμενης, καθίσταται απολύτως σαφές και χωρίς αντιφάσεις ότι ο αριθμός των μπλοκ που είχαν παραδοθεί στον ... ανέρχεται σε εκατόν είκοσι επτά (127), εκ των οποίων δεν παραδόθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ... είκοσι (20) (βλ. σελ. 14, 15, 186 της αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης, σελ. 2, 4, 7, 9, 11 της αριθ. πρωτ. .../7.6.2018 πορισματικής έκθεσης Ε.Δ.Ε., καθώς και τα αριθ. πρωτ. .../6.2.2018, .../16.2.2018, .../16.2.2018 έγγραφα Οικονομικού Επιθεωρητή).

10. Με τον 3^ο πρόσθετο λόγο έφεσης προβάλλεται ότι ο επίδικος καταλογισμός, κατά το μέρος που υπερβαίνει το ενεργητικό της απογραφείσας κληρονομιάς, αντίκειται στην 1904 ΑΚ. Ο λόγος αυτός, κατά τη γνώμη που επικράτησε στο Δικαστήριο, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι ενδεχόμενη ανεπάρκεια της κληρονομιάς περιουσίας δεν ασκεί επιρροή επί της νομιμότητας του επιβληθέντος καταλογισμού καθ' εαυτής, αλλά αναφέρεται στο στάδιο της εκτέλεσης της αντίστοιχης αξίωσης του Δημοσίου, κατά το οποίο και δύναται ο εξ απογραφής κληρονόμος να προβάλει ως λόγο ανακοπής ότι η αναγκαστική εκτέλεση πρέπει να περιοριστεί επί των στοιχείων της κληρονομιάς (πρβλ. ΑΠ 1202/2018, 1311/2011, 630/2009, ΔΕφ Πειραιά 972/2024, ΔΕφ Κομοτηνής 236/2023, ΔΠρ Αθηνών 8119/2024, ΔΠρ Καβάλας 1099/2019 κ.α.). Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Γεώργιος Βοΐλης, κατά τη γνώμη του οποίου ο λόγος αυτός είναι βάσιμος και θα πρέπει ο επίδικος καταλογισμός να μειωθεί στο ποσό των 36.900,02 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στη θετική διαφορά ενεργητικού προς παθητικό η οποία προέκυψε μετά την διενεργηθείσα απογραφή της περιουσίας του κληρονομούμενου και μέχρι την οποία εξικνείται με βάση τις περί αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής διατάξεις των άρθρων 1901-1904 του Α.Κ. η ευθύνη της εκκαλούσας για χρέη του αποβιώσαντος πατρός της, παρελκούσης ως μη νόμιμης και παντελώς άσκοπης οποιασδήποτε προόδου διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος της για το επίδικο χρέος.

11. Με τον 6^ο λόγο έφεσης προβάλλεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Πλην, ο λόγος αυτός προβάλλεται αορίστως, διότι δεν εξειδικεύεται

με το δικόγραφο της έφεσης ή το υποβληθέν υπόμνημα για ποιον λόγο η προσβαλλόμενη απόφαση αντίκειται στις ανωτέρω αρχές. Σε κάθε περίπτωση, αν ήθελε θεωρηθεί ότι με τον λόγο αυτό προβάλλεται ότι η έννομη σχέση του ... με το Δημόσιο είναι ακληρονόμητη και, συνεπώς, δεν έπρεπε να καταλογιστεί η εκκαλούσα με το ποσό των 191.987,05 ευρώ, ο λόγος αυτός είναι αβάσιμος. Τούτο, διότι ο καταλογισμός σε βάρος της εκκαλούσας με το ποσό του διαπιστωθέντος ελλείμματος έχει στο σύνολό του αμιγώς αποκαταστατικό και όχι κυρωτικό χαρακτήρα, δεν προσομοιάζει προς τις ποινές του ποινικού δικαίου και τις πειθαρχικές ποινές ή τις διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες έχουν προσωποπαγή χαρακτήρα και, επομένως, ως ενοχική υποχρέωση, περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις της κληρονομιάς, οι οποίες βαρύνουν την τελευταία (αποφ. ΕλΣυν Ολομ. 1198/2024, IV Τμ. 212, 211/2020). Για τον ίδιο λόγο, επειδή δηλαδή η αποκατάσταση του ελλείμματος που προκάλεσε ο δικαιοπάροχος της εκκαλούσας περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις της κληρονομιάς, πρέπει να απορριφθεί ο συναφώς προβαλλόμενος 1^{ος} πρόσθετος λόγος έφεσης, σύμφωνα με τον οποίο δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός το πρώτον της εκκαλούσας ως κληρονόμου του υπολόγου, με το επιχείρημα ότι δεν φέρει αυτή την ιδιότητα ούτε του υπολόγου ούτε του συνευθυνόμενου (βλ. ενδεικτ. αποφ. ΕλΣυν Ολομ. 1198/2024, 1333, 1645/2023, Δεύτερο Τμ. 1199/2023).

12. Με τον 2^ο πρόσθετο λόγο έφεσης προβάλλεται ότι η εκκίνηση της διαδικασίας διαχειριστικού ελέγχου μετά τον θάνατο του υπολόγου, αντίκειται στα δικαιώματα προηγούμενης ακρόασης και δικαστικής προστασίας της εκκαλούσας (άρθρο 20 παρ.2 και 1 Σ, αντίστοιχα), δεδομένου ότι μια τέτοια διαδικασία μετά το θάνατο του υπολόγου έχει ως συνέπεια η άσκηση των ανωτέρω δικαιωμάτων να καθίσταται αλυσιτελής εκ μέρους του κληρονόμου, καθόσον ο τελευταίος, μην έχοντας γνώση των συνθηκών πρόκλησης του φερόμενου ελλείμματος, περιορίζεται στην προβολή διαδικαστικών πλημμελειών, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει αποτελεσματικά τα ευρήματα του ελέγχου. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος, διότι, στην προκειμένη περίπτωση, με την αριθ. πρωτ. .../12.6.2018 κλήση του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ... προς την εκκαλούσα και το σχετικώς κατατεθέν από 2.7.2018 υπόμνημα της τελευταίας, τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης αυτής, ενώ με την άσκηση της κρινόμενης έφεσης, η οποία είναι ένδικο βοήθημα με το οποίο εξετάζεται η υπόθεση ως προς όλες τις πτυχές της και επί της ουσίας, ικανοποιήθηκε το δικαίωμα δικαστικής προστασίας της εκκαλούσας. Συναφώς, επισημαίνεται ότι η ευθύνη του κληρονόμου για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς είναι απότοκη του κληρονομικού του δικαιώματος, δύναται δε ο κληρονόμος, για όσες υποχρεώσεις της κληρονομιάς δημιουργήθηκαν μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, να προστατευτεί αποτελεσματικά μέσω του θεσπισθέντος προς το σκοπό προστασίας των συμφερόντων του κληρονόμου (βλ. Απόστολο Γεωργιάδη οπ.π. σελ. 761) θεσμού της αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, όπως πράγματι έπραξε, εν προκειμένω, η εκκαλούσα. Ωστόσο, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι οι εγγενείς δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν οι κληρονόμοι σε ανάλογες περιπτώσεις καταλογισμών, καθώς και η τυχόν άγνοια της εκκαλούσας ως προς τις διαχειριστικές ενέργειες του δικαιοπαρόχου της και η μη συμβολή της στην πρόκληση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, θα συνεκτιμηθούν στο πλαίσιο του ελέγχου από το Δικαστήριο της τήρησης της αρχής

της αναλογικότητας σε σχέση με τον επιβληθέντα σε βάρος της καταλογισμό (βλ.κατωτέρω).

13. Συγκεκριμένα, με τους 4^ο και 5^ο λόγους έφεσης και τον συναφώς προβαλλόμενο 4^ο πρόσθετο λόγο προβάλλεται ότι ο επίδικος καταλογισμός είναι μη νόμιμος, διότι, λόγω του υπερβολικού ύψους του, και της επιβολής προσαυξήσεων σε βάρος της εκκαλούσας, παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας τόσο στο πρόσωπο του αποβιώσαντος υπολόγου, όσο και στο πρόσωπο της εκκαλούσας. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι για τον έλεγχο της τήρησης των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της δίκαιης ισορροπίας οφείλει να σταθμίσει τα ειδικότερα δεδομένα της υπόθεσης 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. Περαιτέρω, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που προκάλεσε το έλλειμμα, συντελείται σε δύο επίπεδα, ήτοι στο πρόσωπο αυτού που προκάλεσε το έλλειμμα, όσο, σε δεύτερο επίπεδο, και στο πρόσωπο του κληρονόμου, ανεξαρτήτως του αν ο τελευταίος αποδέχθηκε την επαχθείσα σε αυτόν κληρονομιά με το ευεργέτημα της απογραφής (ΕλΣυν Ολομ. 1333/2023). Ενόψει των ανωτέρω, το Δικαστήριο εξετάζοντας την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας στο πρόσωπο του υπολόγου ... και λαμβάνοντας υπόψη, από όσα στοιχεία αποδείχθηκαν ενώπιόν του, ιδίως: α) την βαρύτητα της δημοσιονομικής παράβασης, η οποία συντελέστηκε από δόλο με τη χρήση ιδιαίτερων τεχνασμάτων, β) το γεγονός ότι ο εν λόγω υπόλογος με τις πράξεις του ήταν υπαίτιος πρόκλησης ουσιαστικού ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση και γ) ότι η αποκάλυψη του προκληθέντος ελλείμματος πραγματοποιήθηκε τυχαία από τα όργανα της Δ.Ο.Υ. ..., χωρίς ο εν λόγω υπάλληλος να έχει καταβάλει καμία προσπάθεια για το μετριασμό των συνεπειών των πράξεών του, κρίνει ότι δεν πρέπει να μειωθεί το ποσό του επίμαχου καταλογισμού, όσα δε αντίθετα υποστηρίζονται από την εκκαλούσα (βλ. ενδεικτ. σελ. 7 του από 9.10.2024 υπομνήματός της) πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Περαιτέρω, ως προς την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας στο πρόσωπο της εκκαλούσας, το Δικαστήριο συνεκτιμώντας ότι: α) η εκκαλούσα δεν είχε οιαδήποτε ανάμειξη στην πρόκληση του καταλογισθέντος σε βάρος της ελλείμματος, καθώς και ότι δεν προκύπτει ότι ήταν σε γνώση της οι διαχειριστικές ενέργειες του δικαιοπαρόχου της, οι οποίες συνετέλεσαν στη δημιουργία του επίμαχου ελλείμματος, β) τις εγγενείς δυσχέρειες που έχουν οι κληρονόμοι ως προς την προβολή ουσιαστικών επιχειρημάτων που να καταρρίπτουν τις διαπιστώσεις του διαχειριστικού ελέγχου, γ) ο δικαιοπάροχός της απεβίωσε την ..., οι δε επιβληθέντες τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίστηκαν από την ίδια ως άνω ημερομηνία και δ) τα στοιχεία της προσωπικής και περιουσιακής της κατάστασης που προσκομίζει, από τα οποία, πλην άλλων, αποδεικνύεται ότι: i) είναι έγγαμη και μητέρα δύο ανήλικων τέκνων, γεννηθέντων κατά τα έτη ... και ... (βλ. το από 31.8.2024 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δημάρχου ...), ii) το φορολογητέο εισόδημά της για τα έτη 2023 και 2022 ανέρχεται στα ποσά των 10.600,67 και 0,00 ευρώ, αντίστοιχα, και του συζύγου της στα ποσά των 11.559,60 ευρώ και 12.284,40 ευρώ, πλέον 1.770,88 ευρώ αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό, αντίστοιχα [βλ. πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ετών 2023 και 2022 (1^η

τροποποιητική δήλωση για το έτος 2022)], iii) η συνολική αντικειμενική αξία των δικαιωμάτων της σε ακίνητα ανέρχεται στο ποσό των 167.002,05 ευρώ, το σύνολο δε των δικαιωμάτων της σε ακίνητα δεν ανήκει στην ατομική της περιουσία αλλά στην κληρονομιά με απογραφή (βλ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ΕΝΦΙΑ 2023 σε αντιπαραβολή με την .../20.6.2018 πράξη απογραφής) και iv) η εκκαλούσα αντιμετωπίζει προβλήματα υγείας (βλ. προσκομισθείσες από την εκκαλούσα ιατρικές γνωματεύσεις, υπό σχετικό 58), κρίνει, κατά τη γνώμη που επικράτησε στο Δικαστήριο, ότι, προκειμένου να επιτευχθεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ του σκοπού που επιδιώκεται με τον επίμαχο καταλογισμό και των περιουσιακών δικαιωμάτων της εκκαλούσας, πρέπει να περιοριστεί το ποσό του καταλογισθέντος κεφαλαίου από το ποσό των 191.987,05 ευρώ στο ποσό των 20.000,00 ευρώ και να ακυρωθεί το σύνολο των επιβληθέντων σε βάρος της τόκων εκπρόθεσμης καταβολής. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Γεώργιος Βοΐλης, ο οποίος διατύπωσε τη γνώμη ότι λαμβανομένων υπόψη: α) της βαρύτητας της δημοσιονομικής παράβασης, β) της απόκλισης της συμπεριφοράς του ... από τη δημοσιονομική νομιμότητα, δια των πράξεων και των παραλείψεων του που προαναφέρθηκαν, γ) του βαθμού της υπαιτιότητάς του, η οποία ανάγεται σε βαθμό δόλου, δ) το γεγονός ότι η εκκαλούσα ευθύνεται μόνον μέχρι του ενεργητικού της απογραφείσας περιουσίας (36.900,02 ευρώ) και όχι με την ατομική της περιουσία, παρέπεται ότι δεν δικαιολογείται στην κρινόμενη υπόθεση η εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και συνακόλουθα οποιαδήποτε μείωση του καταλογισθέντος σε βάρος της ποσού πέραν των 36.900,02 ευρώ.

14. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω πρέπει η ένδικη έφεση και οι πρόσθετοι λόγοι αυτής να γίνουν εν μέρει δεκτοί, να μεταρρυθμισθεί η προσβαλλόμενη απόφαση καταλογισμού και αφενός να περιοριστεί το ποσό του καταλογισθέντος κεφαλαίου σε είκοσι χιλιάδες (20.000,00) ευρώ, αφετέρου να απαλλαγεί η εκκαλούσα από τους επιβληθέντες τόκους εκπρόθεσμης καταβολής. Επίσης, κατ' εκτίμηση των περιστάσεων, πρέπει να διαταχθεί η επιστροφή του κατατεθέντος παραβόλου στην εκκαλούσα (άρθρο 310 παρ. 1 και 2 του ν. 4700/2020) και να συμψηφιστούν τα δικαστικά έξοδα μεταξύ των διαδίκων (άρθρο 314 παρ. 2 του ν. 4700/2020).

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Δέχεται εν μέρει την έφεση και τους πρόσθετους λόγους αυτής.

Μεταρρυθμίζει την .../10.7.2018 απόφαση καταλογισμού του Οικονομικού Επιθεωρητή του Γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων ... της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Αυτοτελές Τμήμα Α').

Περιορίζει το καταλογισθέν σε βάρος της εκκαλούσας ποσό του κεφαλαίου του ελλείμματος σε 20.000,00 ευρώ.

Απαλλάσσει την εκκαλούσα από τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 11.212,04 ευρώ.

Διατάσσει την απόδοση του κατατεθέντος παραβόλου στην εκκαλούσα. Και

Συμψηφίζει τη δικαστική δαπάνη μεταξύ των διαδίκων.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε σε τηλεδιάσκεψη μέσω της δημόσιας υπηρεσίας e-presence.gov.gr, κατ' εφαρμογή του άρθρου 295 παρ.2 του ν.4700/2020, στις 4 Φεβρουαρίου 2025 και στις 8 Απριλίου 2025.

**Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΑΝΔΡΕΟΠΟΥΛΟΥ**

**Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΠΑΡΕΔΡΟΣ
ΗΛΙΑΣ ΚΑΜΠΙΤΣΗΣ**

**Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΚΟΙΛΑΚΟΥ**

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Πρώτου Τμήματος στις 24 Ιουνίου 2025.

**Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΑΝΔΡΕΟΠΟΥΛΟΥ**

**Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΚΟΙΛΑΚΟΥ**