



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10-04-2023

Αριθμός απόφασης: 752

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 15-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της .....  
**του ..... με ΑΦΜ:....., κατά**

A)της υπ'αριθμ...../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και

B)της υπ'αριθμ...../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με **ΑΦΜ**:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την με αριθμό ...../04-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 2.200,57€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 550,14 και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 381,52€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.132,23€.

2)Με την με αριθμό ...../04-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 2.465,52€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 1.232,76€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 428,34€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.126,62€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04-11-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ'αριθμ. ..../1/9875 και ...../1/9875 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ...../12-09-2019 έγγραφο της ΔΟΥ Α΄ Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε στην Ε΄ ΔΟΥ Θεσσαλονίκης το υπ'αριθμ...../30-08-2019 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 29-08-2019 Έκθεση Ελέγχου-Πορισματική αναφορά της ανωτέρω υπηρεσίας . Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 29-08-2019 έκθεση ελέγχου-πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε παραστατικά διασαφήσεων εισαγωγής και σε

τιμολόγια αγοράς της ανωτέρω επιχείρησης διαπιστώθηκε σε δυο περιπτώσεις η μη ύπαρξη τραπεζικών εγγράφων και η μη σύννομη εξόφληση αυτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

- Για το φορολογικό έτος 2016, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από ακαθάριστα έσοδα ποσό ύψος 7.107,25€ που αποτελεί την καθαρή αξία του φορολογικού παραστατικού ΜG.....-1Α/30-08-2016 (Διασάφηση Εισαγωγής 16GRIM400...../29-09-2016).
- Για το φορολογικό έτος 2017, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από ακαθάριστα έσοδα ποσό ύψος 7.761,70€ που αποτελεί την καθαρή αξία του φορολογικού παραστατικού ΜG...../1-8Α/20-11-2017 (Διασάφηση Εισαγωγής 17GRIM4N00500...../14-12-2017).

Για τα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά δεν αποδείχθηκε η αποπληρωμή τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωση β' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013, γεγονός που καθιστά τις εν λόγω δαπάνες μη εκπεστέες.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων-Η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό μεγάλου χρηματικού προστίμου χωρίς να λάβει υπόψη τις ευρέως αναγνωρισμένες πρακτικές που ισχύουν στον εμπορικό τομέα, ήτοι τις αγορές επί πιστώσει. Τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά αντιστοιχούν σε αγορές εμπορευμάτων από το εξωτερικό, τα οποία βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους της επιχείρησης, καθώς δεν έχουν πουληθεί και δεν τα έχει εξοφλήσει, γιατί δεν έχει τη ρευστότητα να το κάνει-Έχει προβεί σε επιχειρηματικές συμφωνίες με τους πωλητές των εμπορευμάτων και έχει δεσμευτεί να εξοφλήσει το αντίτιμο σε μεταγενέστερο χρόνο-Δεν τελέστηκε φυσικός έλεγχος για να διαπιστωθεί αν υπάρχουν ή όχι τα εν λόγω εμπορεύματα-Τα φορολογικά παραστατικά αφορούν περίοδο που η Ελλάδα μαστιζόταν από τα capital controls-Η φερεγγυότητα των τραπεζικών ιδρυμάτων είχε κλονιστεί σημαντικά, με αποτέλεσμα οι περισσότερες συναλλαγές να γίνονται με τη μέθοδο της φυσικής καταβολής.
- 2) Παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης Αρχής της Αναλογικότητας-Δεν υφίσταται καμία «εύλογη» σχέση μεταξύ του επιβληθέντος προστίμου και του επιδιωκόμενου σκοπού.
- 3) Το βάρος της απόδειξης της τέλεσης το φέρει η Διοίκηση-Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Στην προκειμένη περίπτωση η από 04-11-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 & άρθρων 23-25 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε επί τη βάσει της από 29-08-2019 Έκθεσης Ελέγχου-Πορισματικής Αναφοράς (Α4) της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, σχετικά με τη δηλωθείσα δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων που εισήχθησαν από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με διασαφήσεις του Γ'Τελωνείου Εισαγωγής Πειραιά.

Ειδικότερα, από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ελέχθησαν επτά διασαφήσεις για εισαγωγές από την Κίνα και ειδικότερα οι κάτωθι:

A/A	Αριθμός Διασάφησης
1	16GRIM400500...../27-07-2016
2	16GRIM400500...../29-09-2016
3	17GRIM400500...../14-12-2017
4	18GRIM400500...../08-02-2018
5	18GRIM400500...../14-02-2018
6	18GRIM400500...../15-03-2018
7	18GRIM400500...../16-03-2018

Από τα τιμολόγια εισαγωγής που εκδόθηκαν για τις ως άνω διασαφήσεις, τα πέντε εξοφλήθηκαν διατραπεζικά, σύμφωνα με τα σχετικά παραστατικά εξόφλησης που η λογίστρια του προσφεύγοντα προσκόμισε στον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, τα τρία από τα τιμολόγια που εξοφλήθηκαν, διακανονίστηκαν με την από 15-05-2018 «Απόδειξη Διακανονισμός-Πληρωμή Αξίας Εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης», ένα πληρώθηκε με την έκδοση ιδιωτικού εμβάσματος και ένα πληρώθηκε με μεταφορά μέσω INTERNET BANKING σε λογαριασμό του εξαγωγικού οίκου. Για την εξόφληση των τιμολογίων εισαγωγής με αριθμό MG.....-1A/30-08-2016 (Αριθμός Διασάφησης 16GRIM400500...../29-09-2016) και MG1701...../1-8A/20-11-2017 (Αριθμός Διασάφησης 17GRIM400500...../14-12-2017), δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά έγγραφα ή σχετική εμπορική αλληλογραφία ή έγγραφα εμπορικής συμφωνίας, ενώ ζητήθηκαν.

**Επειδή**, οι όροι πληρωμής επί των ανωτέρω τιμολογίων εισαγωγής αναφέρουν «PAYMENT BY TT ON 95 DAYS».

**Επειδή**, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το 1<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κάλεσε την προσφεύγουσα να καταθέσει τις απόψεις της και να προσκομίσει οποιοδήποτε έγγραφο θεωρεί απαραίτητο. Ωστόσο, η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας έγγραφα που να αποδεικνύουν την εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής ή εμπορική συμφωνία για μελλοντική εξόφληση.

**Επειδή**, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν τελέστηκε φυσικός έλεγχος των αποθηκευτικών της χώρων για να διαπιστωθεί ότι τα εν λόγω εμπορεύματα δεν έχουν πωληθεί και συνεπώς η επιχείρηση δεν είχε τη ρευστότητα να αποπληρώσει τους πωλητές, αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς η εξόφληση ενός παραστατικού δε συνδέεται με την πώληση ή μη των αγορασθέντων εμπορευμάτων. Εξάλλου, η επικαλούμενη έλλειψη ρευστότητας δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα, ειδικότερα στο βαθμό που αποδεικνύεται η εξόφληση τιμολογίων εισαγωγής μεταγενέστερων χρονικά από τα επίδικα.

**Επειδή**, παρατηρείται αντιφατικότητα στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς από τη μια ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εισαγωγής δεν εξοφλήθηκαν και από την άλλη επικαλείται τη χρονική περίοδο των capital controls που προκάλεσε οικονομική αβεβαιότητα και υπολειτουργία των τραπεζών με αποτέλεσμα οι περισσότερες συναλλαγές να γίνονται με τη μέθοδο της φυσικής καταβολής των χρημάτων.

**Επειδή**, οι προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, καθώς σε αυτές αναγράφονται αναλυτικά οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθεται με λεπτομέρεια τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου, που αποτελεί το έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά οι σχετικές διατάξεις, τα πραγματικά παραστατικά και γίνεται ορθά η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον σχετικό κανόνα δικαίου.

### Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η σχετική διάταξη που ορίζει την υποχρεωτικότητα των ηλεκτρονικών πληρωμών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00€ για την αναγνώριση της δαπάνης, αποσκοπεί στην πάταξη της φοροδιαφυγής, το συγκεκριμένο μέτρο είναι αναγκαίο και πρόσφορο χωρίς να συνεπάγεται υπέρμετρη οικονομική ή άλλου είδους επιβάρυνση των επιτηδευματιών, οι όποιες δε δυσμενείς συνέπειές του δεν τελούν σε προφανή δυσαναλογία ούτε υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα .....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

**Επειδή**, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....”.



**Επειδή**, στην παράγραφο β΄ του άρθρου 23 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ....., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ....".

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β΄ του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.».

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1079/2015 αναφέρεται ότι «4.Με το άρθρο 1 του ν.3862/2010, με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/EK, 2002/60/EK και 2006/48/EK και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/EK (EE L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β''' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β''' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν.3862/2010) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015, κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παραύγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη

εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εκπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, .... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. [.....]

### Άρθρο 23

#### Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:.....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας.

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1055/2016 ορίζεται ότι «4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα

έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπεσιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.».

**Επειδή, «η καταστολή της φοροδιαφυγής, μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, **φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση** (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, ..... μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005**

(τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)..» (ΣτΕ 884/2016).

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε έγγραφα που να αποδεικνύουν την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών με τους τρόπους που ρητά ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, για την ενεργοποίηση (της ουσιαστικής πτυχής) του τεκμηρίου της αθωότητας πρέπει να υφίσταται αμετάκλητη, αθωωτική απόφαση ή απαλλακτικό βούλευμα επί κατηγορίας «ποινικής φύσης» κατά την αυτόνομη έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και να υπάρχει επαρκής σύνδεσμος μεταξύ της πρώτης (ποινικής φύσεως) διαδικασίας με την επακόλουθη (όχι απαραίτητα

ποινικής φύσεως) διαδικασία, τέτοιος σύνδεσμος συντρέχει, ιδίως, όταν στις δύο διαδικασίες εξετάζεται η συνδρομή των ίδιων ή ουσιωδώς ομοίων πραγματικών περιστατικών.

Στις περιπτώσεις αυτές σύμφωνα με τη σχετική νομολογία υφίσταται υποχρέωση σεβασμού της προηγηθείσας αμετάκλητης αθωωτικής κρίσης από τη δημόσια (λ.χ. δικαστική) αρχή που επιλαμβάνεται της επακόλουθης (όχι απαραίτητα ποινικής φύσεως) διαδικασίας. Η ως άνω υποχρέωση σεβασμού της αμετάκλητης αθωωτικής κρίσης δεν αποκλείει τη δυνατότητα απόκλισης από αυτήν. Ο διοικητικός δικαστής μπορεί να αποκλίνει από την αθωωτική κρίση του ποινικού δικαστή, κατόπιν ειδικής αιτιολογίας στηριζόμενος: α) στη διαφοροποίηση μεταξύ των προϋποθέσεων του ποινικού αδικήματος και της αντίστοιχης διοικητικής παράβασης είτε β) στο χαμηλότερο βαθμό απόδειξης της διοικητικής παράβασης που ισχύει στη διοικητική δίκη, σε σχέση με εκείνο που διέπει την ποινική δίκη για το αντίστοιχο ποινικό αδίκημα είτε γ) (και) σε στοιχεία που δεν είχε λάβει υπόψη του το ποινικό δικαστήριο ή το δικαστικό συμβούλιο.

Εξάλλου, το τεκμήριο της αθωότητας έχει ως συνέπεια όχι τη δέσμευση του διοικητικού δικαστή αλλά την υποχρέωση του να συνεκτιμήσει ειδικώς την αμετάκλητη ποινική απόφαση κατά τρόπο που δεν θέτει εν αμφιβόλω το αθωωτικό αποτέλεσμα της ποινικής δίκης.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη για το συγκεκριμένο αδίκημα, ούτε υφίσταται αμετάκλητη, αθωωτική απόφαση ή απαλλακτικό βούλευμα επί της συγκεκριμένης κατηγορίας. Συνεπώς, ο συγκεκριμένος προβαλλόμενος λόγος δέον να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Σε κάθε περίπτωση η ερμηνευτική εκδοχή του τεκμηρίου της αθωότητας που προκρίνεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την οποία η διοίκηση στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής οφείλει να απέχει από τον καταλογισμό του οφειλόμενου φόρου μέχρι την καταδίκη του ελεγχόμενου από το ποινικό δικαστήριο δεν έχει κανένα νομικό έρεισμα στις συναφείς νομοθετικές διατάξεις, τη σχετική Νομολογία των Εθνικών Δικαστηρίων, του Δ.Ε.Ε. και του Ε.Δ.Δ.Α. καθώς και τη Θεωρία.

Κατόπιν των ανωτέρω

## Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../15-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με **ΑΦΜ**:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

### Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

Προσβαλλόμενες πράξεις	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Με αριθμ...../04-11-2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	3.132,23€	3.132,23€
Με αριθμ...../04-11-2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	4.126,62€	4.126,62€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.