

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 10 Απριλίου 2024, με την εξής σύνθεση: Μιχαήλ Πικραμένος, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Ευσταθία Σκούρα, Βασιλική Μόσχου, Σύμβουλοι, Αγγελική Χαϊδά, Παναγιώτης Κιούσης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Καλλιόπη Ανδρέου.

Για να δικάσει την από 30 Νοεμβρίου 2018 αίτηση:

της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «Μ.-Τ. Ε.Π.Ε. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ - ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑ ΨΥΚΤΙΚΩΝ ΘΑΛΑΜΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ CONTAINERS ΚΑΙ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ», που εδρεύει στον Ταύρο Αττικής (Πειραιώς 237), η οποία παρέστη με τους δικηγόρους: α. Αριστείδη Τσέκο (Α.Μ. 30878) και β. Ευστάθιο Μπακάλη (Α.Μ. 27173), που τους διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με την Αικατερίνη Χουρμούζη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 2955/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Παναγιώτη Κιούση.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τους πληρεξούσιους της αναιρεσείουσας εταιρείας, οι οποίοι ανέπτυξαν και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησαν να γίνει δεκτή η αίτηση και την εκπρόσωπο της αναιρεσίβλητης Αρχής, η οποία ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως αναιρέσεως έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (βλ. ηλεκτρονικό παράβολο με κωδικό πληρωμής 24645787295902010011/3.12.2018).

2. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση ζητείται η αναίρεση της 2955/2018 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε έφεση της αναιρεσείουσας κατά της 17303/2015 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία απόφαση είχε απορριφθεί προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά του 6623/9.9.2010 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 1.1-31.12.2004), του Προϊσταμένου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Π.Ε.Κ.) Αθηνών. Με το ως άνω φύλλο ελέγχου επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσείουσας, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων και καθαρών κερδών της κατά το ως άνω οικονομικό έτος, διαφορά κύριου φόρου, ύψους 106.420,07 ευρώ, και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ύψους 204.326,53 ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., πρόσθετου φόρου χαρτοσήμου και πρόσθετης εισφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου.

3. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση, ως εκ του χρόνου άσκησης της (3.12.2018), υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως ισχύουν, ήτοι μετά την αντικατάσταση αμφοτέρων με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και, εν συνεχεία, μετά την εκ νέου αντικατάσταση της παραγράφου 3 με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240). Εξάλλου, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση υπερβαίνει το προβλεπόμενο ελάχιστο όριο των 40.000 ευρώ (βλ. και το 36863/4.4.2019 σημείωμα προσδιορισμού του ποσού της διαφοράς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών).

4. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως γίνεται δεκτό με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η από 7.9.2010 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του αρμόδιου υπαλλήλου του Π.Ε.Κ. Αθηνών Α. Γ., προκύπτουν τα εξής: Η αναιρεσείουσα εταιρεία, κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο, ήτοι από 1.1.2004 έως 31.12.2004, είχε έδρα επί της οδού Π... αριθμ. 237, στον Τ... Α..., αντικείμενο εργασιών «πωλήσεις, επισκευές και συντηρήσεις ψυκτικών μηχανημάτων, πωλήσεις ανταλλακτικών ψυκτικών μηχανημάτων, αγορές και πωλήσεις ψυκτικών θαλάμων ..., επισκευές και κατασκευές ψυκτικών θαλάμων ..., επισκευές container και κάθε συναφούς προς αυτά εργασίας, καθώς επίσης και η παροχή υπηρεσιών στα πιο πάνω αγαθά», τήρησε δε για την παρακολούθηση των εργασιών της βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα οποία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, ήτοι στις 10.11.2009, βρέθηκαν εμπρόθεσμα και ενημερωμένα. Η αναιρεσείουσα για την ανωτέρω χρήση (1.1 έως 31.12.2004) υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών την 122/10.5.2005 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα χρήσης, ύψους 1.920.033,26 ευρώ, κέρδη ισολογισμού χρήσης, ύψους 163.182,97 ευρώ, πλέον λογιστικών διαφορών βάσει δήλωσης, ύψους 4.615,48 ευρώ, και συνολικά φορολογητέα καθαρά κέρδη, ύψους 167.798,45 ευρώ. Κατόπιν της 411/17.3.2009 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Π.Ε.Κ. Αθηνών, διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της αναιρεσείουσας, κατά τον οποίο, από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης που διενεργήθηκε με βάση το βιβλίο απογραφών και παραστατικά αγορών και πωλήσεων, διαπιστώθηκε έλλειμμα στα είδη ψυκτικών μηχανημάτων. Η αξία του ελλείμματος, με βάση την ως άνω μέθοδο κλειστής αποθήκης, ανέρχεται συνολικά, βάσει της απογραφείσας αξίας, σε 33.757,95 ευρώ και αποτελεί παράβαση μη έκδοσης στοιχείων, της οποίας δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών (των μη εκδοθέντων στοιχείων) και η αξία εκάστης συναλλαγής. Επίσης, κατά τον ίδιο έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσείουσα έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία σε έξι (6) περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία (Τ.Π., Τ.Π.Δ.), συνολικής αξίας άνω των 15.000 ευρώ, και προέβη σε μερική εξόφλησή τους (έναντι λογαριασμού), χωρίς να κάνει χρήση δίγραμμων επιταγών ή τραπεζικού λογαριασμού των εκδοτών των στοιχείων αυτών, αλλά χρησιμοποιώντας απλές τραπεζικές επιταγές έκδοσής της ή έκδοσης πελατών της, κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 18 του π.δ. 186/1992. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι ο Λογαριασμός 38.00.0000 (ταμείο κεντρικό) με αιτιολογία «Τακτοποίηση Πελατών» στις 1.12.2004 (ΑΕ 1.12) πιστώθηκε με το ποσό των 155.691,77 ευρώ με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού «30.00.0000 Πελάτες». Για τη εν λόγω συναλλαγή, αν και ζητήθηκε, δεν επεδείχθησαν εντάλματα πληρωμής που να δικαιολογούν την ανάληψη από το ταμείο της επιχείρησης, αλλά ούτε και καρτέλες πελατών, οι οποίες χρεώθηκαν με τα αντίστοιχα ποσά. Εξάλλου, από το αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών βρέθηκε η 284/2004 απόφαση επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 2004, που κατέστη οριστική λόγω διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και η οποία αφορά μία παράβαση για τη μεταφορά 5 τεμαχίων με λάδια και αντιψυκτικά με το υπ' αριθμ. ΥΚΣ 5010 Ε.Ι.Χ. χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο (Δ.Α.), κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1 και 16 παρ. 1 του π.δ. 186/1992. Στη συνέχεια, με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, τα βιβλία της επιχείρησης της αναιρεσείουσας για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή και αποφασίσθηκε να γίνει ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων της εξωλογιστικώς, προσδιορίζοντας ειδικότερα: α) τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις προϊόντων και παροχή υπηρεσιών σε 2.050.250,49 ευρώ (έναντι 1.920.033,26 ευρώ της δήλωσης) και β) τα καθαρά κέρδη από πωλήσεις προϊόντων και παροχή

υπηρεσιών σε 471.855,81 ευρώ (έναντι 167.798,45 ευρώ της δήλωσης), με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) με κωδικούς 2329 (έμπορος συσκευών κλιματισμού ή ψυκτικών μηχανημάτων 11%), 2008 (κατασκευή επαγγελματικών ψυγείων, ηλεκτρικών ή πάγου 12%) και 8202 (συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων 33%). Εξάλλου, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της αναιρεσεύουσας και λογιστικώς με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, πλέον λογιστικών διαφορών, και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη σε 379.191,38 ευρώ. Λόγω όμως του ότι τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού ήταν μικρότερα από τα κέρδη που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, λήφθηκαν υπόψη ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ήτοι 471.855,81 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του Π.Ε.Κ. Αθηνών εξέδωσε το επίδικο 6623/9.9.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσεύουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος, ύψους 106.420,07 ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας, σε ποσοστό 192%, ύψους 204.326,53 ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., πρόσθετου φόρου χαρτοσήμου και πρόσθετης εισφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου. Προσφυγή της αναιρεσεύουσας εταιρείας κατά του ανωτέρω φύλλου ελέγχου απορρίφθηκε με την πρωτόδικη απόφαση, διότι κρίθηκε ότι υπέπεσε στις καταλογισθείσες σε βάρος της παραβάσεις, οι οποίες είναι τέτοιας έκτασης και βαρύτητας που επηρεάζουν την αξιοπιστία και των βιβλίων και στοιχείων και ότι, συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε ανακριβή και ανεπαρκή τα βιβλία, με αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, κατ' άρθρο 32 του ν. 2238/1994. Έφεση της αναιρεσεύουσας κατά της πρωτόδικης απόφασης απορρίφθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Ειδικότερα, με την έφεση η αναιρεσεύουσα εταιρεία προέβαλε, μεταξύ άλλων, ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο εσφαλμένως απέρριψε, χωρίς να αξιολογήσει, τον ισχυρισμό της ότι με την εταιρεία «Τ... Α.Ε.» τηρεί αλληλόχρεο λογαριασμό, λόγω του ότι διενεργεί αγορές και πωλήσεις από αυτή, και ότι με βάση προφορική εμπορική συμφωνία οι αγορές εξοφλούνται είτε με δίγραμμη επιταγή είτε με απλή επιταγή είτε με επιταγή πελατείας είτε με μετρητά είτε τέλος με συμψηφισμό των εκατέρωθεν χρεώσεων. Το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε, καταρχάς, ότι η διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., που προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/ 2002, «σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου αυτού (2992/2002), θεσπίστηκε για τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και τη διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών, δηλαδή από λόγους δημοσίου συμφέροντος που ανάγονται στην αποτροπή απώλειας δημοσίων εσόδων. Έχοντας τον σκοπό αυτό και λαμβανομένου υπόψη ότι, η υποχρέωση της πληρωμής με τον άνω τρόπο, η οποία δεσμεύει όχι μόνο τον λήπτη του τιμολογίου αλλά και τον εκδότη αυτού, αφορά στην καταβολή μεγάλου χρηματικού ποσού, όπως είναι το ποσό των 15.000 ευρώ και άνω, όχι μόνο δεν δημιουργεί πρόβλημα στις συναλλαγές ούτε περιορίζει υπέρμετρα τις συναλλακτικές δραστηριότητες, αντίθετα αντικατοπτρίζει, σύμφωνα με τα ισχύοντα συναλλακτικά ήθη, την νόμιμη συναλλακτική πρακτική, δηλαδή τη διακίνηση των μεγάλων χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων, είτε με μεταφορά του ποσού από λογαριασμό σε λογαριασμό είτε με τη δίγραμμη επιταγή που επιβάλλει ο νόμος. Στην ουσία, η εν λόγω διάταξη θέτει εμπόδιο στη διακίνηση μη φορολογημένου χρήματος ή στη χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοιχείων δηλαδή που εκδόθηκαν κατ' επίφαση χωρίς να καταβληθεί για αυτά κανένα χρηματικό ποσό. Εξάλλου, η παραβίασή της επισύρει μεν σε κάθε περίπτωση (λόγω του τυπικού της χαρακτήρα) πρόστιμο του Κ.Β.Σ., όμως, ως προς την απόδειξη της ύπαρξης ή μη της συναλλαγής, απλώς συνεκτιμάται από το Δικαστήριο μαζί με τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος. Συνεπώς, κατά την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου, η διάταξη αυτή δεν αντίκειται στις επικαλούμενες συνταγματικές διατάξεις». Ακολούθως, το δικάσαν δικαστήριο απέρριψε ως αβάσιμο τον λόγο έφεσης σχετικά με την παράβαση της μη εξόφλησης έξι φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της εταιρείας Τ... Α.Ε., συνολικής αξίας άνω των 15.000 ευρώ, με δίγραμμες επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, με τον οποίο η αναιρεσεύουσα επικαλέσθηκε όσα είχε ισχυρισθεί και πρωτοδίκως, ότι δηλαδή με τη διάταξη του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 καταργήθηκε η υποχρεωτική εξόφληση τιμολογίων άνω των 15.000 ευρώ με έκδοση δίγραμμης επιταγής, δεδομένου ότι η προηγούμενη νομοθετική ρύθμιση (άρθρο 18

παρ. 2 εδάφιο β' του Κ.Β.Σ.) κατέτεινε στην αδυναμία εκμετάλλευσης των επιταγών πελατείας από τις επιχειρήσεις και, συνεπώς, συνιστούσε ανεπίτρεπτη παρέμβαση στη συναλλακτική ελευθερία που υπερβαίνει τον επιδιωκόμενο σκοπό, κατά παράβαση του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος. Και τούτο, διότι, κατά την κρίση του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου, λαμβανομένου υπόψη: α) του σκοπού που επιδιώκεται με το εδάφιο β' της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (περιορισμός του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών), β) του γεγονότος ότι δεσμεύει όχι μόνο τον λήπτη του τιμολογίου αλλά και τον εκδότη και ότι γ) αφορά την καταβολή μεγάλου χρηματικού ποσού, όπως είναι το ποσό των 15.000 ευρώ και άνω, αντικατοπτρίζει, σύμφωνα με τα ισχύοντα συναλλακτικά ήθη, τη νόμιμη συναλλακτική πρακτική, δηλαδή τη διακίνηση των μεγάλων χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων, είτε με μεταφορά του ποσού από λογαριασμό σε λογαριασμό είτε με τη δίγραμμη επιταγή που επιβάλλει ο νόμος, ως προς την απόδειξη δε της ύπαρξης ή μη της συναλλαγής, απλώς συνεκτιμάται η παραβίαση της διάταξης αυτής, με συνέπεια να μην αντίκειται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος. Το δικάσαν δικαστήριο απέρριψε ακόμα ως αβάσιμο τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας ότι με την επιχείρηση Τ... Α.Ε. έχουν ταυτοχρόνως σχέση προμηθευτή και πελάτη και ότι για τις συναλλαγές τους τηρούν αλληλόχρεο λογαριασμό, η εξόφληση δε των εκατέρωθεν χρεώσεων-πιστώσεων πραγματοποιείται έναντι λογαριασμού, είτε με την έκδοση δίγραμμων επιταγών είτε με την έκδοση επιταγών είτε με τη μεταβίβαση επιταγών πελατείας είτε με μετρητά έναντι λογαριασμού είτε με συμψηφισμό των εκατέρωθεν χρεώσεων-πιστώσεων μέσω του εν λόγω αλληλόχρεου λογαριασμού, γεγονός που, όπως υποστήριξε η αναιρεσείουσα, καταδεικνύει ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι η εξόφληση των σχετικών τιμολογίων δεν διενεργήθηκε με τρόπο που οδηγεί σε καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων ή σε αλλοίωση των οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρείας. Και τούτο, διότι, όπως έκρινε το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, αφενός μεν, στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν προβλέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων απαιτήσεων ίδιου πελάτη-προμηθευτή, αφετέρου δε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου, που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Στην προκειμένη δε περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσείουσα προέβη στη μερική εξόφληση των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων (τα οποία υπερβαίνουν τις 15.000 ευρώ), έναντι λογαριασμού, χωρίς να κάνει χρήση δίγραμμων επιταγών ή τραπεζικού λογαριασμού των εκδοτών των στοιχείων αυτών, όπως όφειλε, αλλά χρησιμοποιώντας απλές τραπεζικές επιταγές έκδοσής της ή έκδοσης πελατών της, όπως προκύπτει από τις καρτέλες αναλυτικού καθολικού λογιστικής (λογαριασμός 50.00.0297).

5. Επειδή με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 18 παρ. 2 εδ. β' του π.δ. 186/1992, έκρινε το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο ότι η εν λόγω διάταξη δεν αντίκειται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος. Κατά την αναιρεσείουσα, η επίμαχη διάταξη, κατά το μέρος που εφαρμόζεται στο πλαίσιο της λειτουργίας σύμβασης εμπορικού αλληλόχρεου λογαριασμού, αποκλείει εξαρχής τη δυνατότητα σύναψης τέτοιας σύμβασης για απαιτήσεις μεγαλύτερες από 15.000 ευρώ, αφού αυτές, κατ' εφαρμογήν της εν λόγω διάταξης, πρέπει να εξοφλούνται υποχρεωτικώς μεμονωμένως, τμηματικώς ή εν όλω, με συγκεκριμένο τρόπο, σε αντίθεση με τις διατάξεις που διέπουν τον αλληλόχρεο λογαριασμό (βλ. άρθρα 669 του Εμπορικού Νόμου, 361, 873 και 874 του Αστικού Κώδικα και 64-67 του ν.δ. «Περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιρειών» της 17.7/ 13.8.1923), σύμφωνα με τις οποίες οι απαιτήσεις που καταχωρούνται στον αλληλόχρεο λογαριασμό χάνουν την αυτοτέλειά τους και δεν μπορούν να επιδιωχθούν ή να διατεθούν μεμονωμένως, η υποχρέωση δε εξόφλησης αφορά μόνο το εκάστοτε κατάλοιπο του αλληλόχρεου λογαριασμού κατά το χρονικό σημείο κλεισίματος αυτού. Τούτο έχει ως συνέπεια, κατά τους ισχυρισμούς της, να περιορίζεται υπερμέτρως η συναλλακτική ελευθερία, κατά παράβαση της οικονομικής ελευθερίας και της αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 5 παρ. 1 και 106 παρ. 2 του Συντάγματος, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι, όπως διατείνεται, ο αληθής αλληλόχρεος λογαριασμός εξ

αντικειμένου δεν δύναται να αφορά εικονικές συναλλαγές, αφού αποτελεί διαδικασία διακανονισμού εκατέρωθεν εμπορικών απαιτήσεων, με τον εκδότη και τον λήπτη του κάθε παραστατικού να εναλλάσσονται κατά περίπτωση. Προσθέτει δε ότι με τη διάταξη αυτή θεσπίζεται μια όλως δυσανάλογη και, ως εκ τούτου, ανεπίτρεπτη απαγόρευση της δυνατότητας που πρέπει να διαθέτουν τα συμβαλλόμενα μέρη να συμψηφίζουν τις εκατέρωθεν απαιτήσεις μέσω χρεοπιστώσεων και αποστολών στο πλαίσιο αλληλόχρεου λογαριασμού, συμπεριλαμβανομένης - λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών - της αποστολής (πίστωσης) επιταγών πελατείας, με συνέπεια να αποκλείεται στους επιτηδευματίες η δυνατότητα να συνάψουν σύμβαση εμπορικού αλληλόχρεου λογαριασμού, αν και τούτο επιτρέπεται σύμφωνα με το Σύνταγμα, τον νόμο και τη νομολογία. Υπέρ της ανωτέρω ερμηνείας συνηγορεί, εξάλλου, κατά τους ισχυρισμούς της, και το γεγονός ότι με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 καταργήθηκε η υποχρεωτική εξόφληση τιμολογίων άνω των 15.000 ευρώ με έκδοση δίγραμμης επιταγής, για τον λόγο ότι, όπως υποστηρίζει, η ρύθμιση του άρθρου 18 παρ. 2 εδ. β' του π.δ. 186/1992 κατέτεινε στην αδυναμία εκμετάλλευσης των επιταγών πελατείας από τις επιχειρήσεις και, συνεπώς, συνιστούσε ανεπίτρεπτη παρέμβαση στη συναλλακτική ελευθερία, που υπερέβαινε τον επιδιωκόμενο σκοπό, κατά παράβαση του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του ως άνω λόγου αναιρέσεως, προβάλλεται ότι δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το ζήτημα της αντίθεσης της παρ. 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002, με την οποία προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., «στην κατοχυρωμένη από τα άρθρα 5 παρ. 1 και 106 παρ. 2 του Συντάγματος οικονομική ελευθερία, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και στην αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (ΑΚ 361)», στο πλαίσιο σύμβασης αλληλόχρεου λογαριασμού.

6. Επειδή, το τιθέμενο με τον ως άνω λόγο ζήτημα της συνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/ 2002, και ειδικότερα της αντίθεσής της προς την οικονομική ελευθερία και την ελευθερία των συμβάσεων, κρίθηκε με την απόφαση 1854/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας, που δημοσιεύθηκε όμως μετά την άσκηση της υπό κρίση αιτήσεως. Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προς το ανωτέρω ζήτημα είναι βάσιμος και, ως εκ τούτου, ο ως άνω λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς και πρέπει να εξετασθεί κατ' ουσίαν.

7. Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) [π.δ. 186/1992, Α' 84], όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο (διαχειριστική περίοδος 1.1-31.12.2004) - ήτοι μετά την προσθήκη του εν λόγω εδαφίου με την παρ. 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 (Α' 54) και, πάντως: α) πριν από την προσθήκη με την παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 3522/2006 (Α' 276) τρίτου εδαφίου στην ως άνω παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., με το οποίο προβλέφθηκε ότι, κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο δεύτερο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών, προς διευκόλυνση των μεταξύ τους συναλλαγών, δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές είναι ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις [βλ. την αιτιολογική έκθεση του ν. 3522/2006 και τη σχετική ΠΟΛ.1024/15.2.2007 καθώς και τη μεταγενέστερη ΠΟΛ.1091/14.6.2010, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις εφαρμογής των άρθρων 19 και 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58), μεταξύ δε άλλων, της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 25 περ. α' του εν λόγω νόμου, με την οποία αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.], και β) πριν από την κατάργηση του Κ.Β.Σ. με την παρ. 1 της υποπαραγράφου Ε.1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/ 2012 (Α' 222) και την αντικατάστασή του με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), που άρχισε να ισχύει την 1η.1.2013 (βλ. το άρθρο 13) και με την παρ. 6 του άρθρου 10 του οποίου προβλέφθηκε μεν ότι για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας 3.000 ευρώ και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, ορίσθηκε όμως ότι, κατ' εξαίρεση της εν λόγω ρύθμισης, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, και μάλιστα σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής (βλ. την αιτιολογική έκθεση

του ν. 4093/2012 και την ΠΟΛ.1004/4.1.2013), την ως άνω δε ρύθμιση του Κ.Φ.Α.Σ. περί της δυνατότητας συμψηφισμού των αμοιβαίων ανταπαιτήσεων σε κάθε περίπτωση εφαρμόσε η φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο της ερμηνείας της περ. β' του άρθρου 23 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) [βλ. ΠΟΛ 1216/1.10.2014] και συνεχίζει να την εφαρμόζει και μετά την κατάργηση του Κ.Φ.Α.Σ. από την 1η.1.2015 με την παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Α' 251) [βλ. ΠΟΛ.1158/ 24.10.2016] - προβλεπόταν ότι «Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή». Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 2992/2002 αναφέρονται τα εξής επί της ανωτέρω διάταξης: «Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, για τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και τη διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών, οι επιτηδευματίες - λήπτες φορολογικών στοιχείων για την απόδειξη των συναλλαγών που αφορούν αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας 15.000 ευρώ και άνω, υποχρεώνονται να διενεργούν την τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών, μόνο μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή». Περαιτέρω, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προβλεπόταν ότι «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7», ενώ στην παρ. 7 του ίδιου άρθρου [όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 5 του άρθρου 7 του ν. 3052/2002 (Α' 221), το οποίο άρχισε να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2003, σύμφωνα με το άρθρο 16 του εν λόγω νόμου] οριζόταν ότι «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ...» και στην παρ. 8 (που προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν. 3052/2022) οριζόταν ότι «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού». Εξάλλου, με την παρ. 3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 3052/2002, προβλέφθηκε ότι «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ... δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. ... Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη».

8. Επειδή, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ 1854/2020, 2460-2461/2018 7μ.), με το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται η προσωπική και οικονομική ελευθερία ως ατομικό δικαίωμα. Ειδικότερη εκδήλωση αυτής της ελευθερίας αποτελεί η επαγγελματική ελευθερία, δηλαδή η ελευθερία επιλογής και άσκησης ορισμένου επαγγέλματος, ως αναγκαίου στοιχείου της προσωπικότητας του ατόμου, αλλά και η ελευθερία των συμβάσεων (ΣτΕ 1964/2016, 4569/2015 7μ., 3962/2014 Ολομ., 3372/2015 Ολομ.), στην οποία περιλαμβάνεται η ελευθερία σύναψης ή μη σύμβασης και η ελευθερία επιλογής του προσώπου με το οποίο συνάπτεται συγκεκριμένη σύμβαση (ΣτΕ 2451/2012 7μ.). Στην ελευθερία αυτή μπορεί ο νόμος να επιβάλει περιορισμούς

για λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος (ΣτΕ 1964/2016, 4569/2015 7μ.). Άλλωστε, κατά το άρθρο 106 παρ. 2 του Συντάγματος, η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της εθνικής οικονομίας. Οι ανωτέρω περιορισμοί πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα της ρυθμιζόμενης δραστηριότητας, να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τον νομοθέτη σκοπού και να μην είναι δυσανάλογοι σε σχέση προς αυτόν (ΣτΕ 3372/2015 Ολομ., 2527/2013 Ολομ., 2451/2012 7μ. κ.ά.). Εξάλλου, όσον αφορά τον έλεγχο της προσφορότητας και αναγκαιότητας ενός μέτρου, ο νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης για τον καθορισμό των ρυθμίσεων που κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες. Συνεπώς, ο δικαστικός έλεγχος της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας περιορίζεται στην κρίση αν η θεσπιζόμενη ρύθμιση είτε είναι προδήλως απρόσφορη είτε υπερβαίνει προδήλως το απαραίτητο για την πραγματοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο (ΣτΕ 4569/2015 7μ., 3962/2014 Ολομ. κ.ά.).

9. Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του ν. 2992/2002 επί της παρ. 5 του άρθρου 16 προκύπτει ότι με την εν λόγω διάταξη σκοπήθηκε ο περιορισμός του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και η διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών. Τούτο συνάγεται τόσο από το γράμμα όσο και από τον σκοπό της ως άνω φορολογικής διάταξης, η οποία, άλλωστε, ως ειδικότερη και μεταγενέστερη κατισχύει των άρθρων 361 και 874 του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984, Α' 164), 112 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984), 669 του Εμπορικού Νόμου (β.δ. της 19.4.15.1835, Α' 15), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο [ήτοι πριν από την κατάργησή του με την περ. α' του άρθρου 181 του ν. 3588/2007 (Α' 153), ο οποίος άρχισε να ισχύει από τις 16.9.2007, σύμφωνα με το άρθρο 180 αυτού] και 64-67 του ν.δ. από 17.7/13.8.1923 (Α' 224) «Περί ειδικών διατάξεων επί ανωνύμων εταιρειών» που διέπουν τη σύμβαση του αλληλόχρεου λογαριασμού (σχετικά με τον αλληλόχρεο λογαριασμό βλ. ΑΠ 270/2023, 88/2023, 999/2022, 253/2022, 754/2021, 267/2021, 262/2021, 260/2021, 1652/2014, 248/2014, 1235/2012, 1850/2011, 1/2002, 667/2001, 31/1997 Ολομ., 79/1995, 792/1994, 709/1994. Βλ., εξάλλου, και ΣτΕ 3313/1987, 2761/1978, 4112/1976, 483/1969, 185/1968, 2485/1966, 2457/1966, 316/1966, 291-292/1936). Εξάλλου, με την προαναφερθείσα διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 3052/2002, με την οποία συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ώστε να καθίστανται πιο σαφείς οι λόγοι απόρριψης των βιβλίων (βλ. την αιτιολογική έκθεση του ν. 3052/2002), προβλέφθηκε ότι σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο, ενδέχεται, εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενες στις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. προϋποθέσεις, να χαρακτηρισθούν τα βιβλία του επιτηδευματία ως ανεπαρκή και, ακολούθως, να προσδιορισθούν εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδά του. Με τα δεδομένα αυτά, επί φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω, η υποχρέωση εξόφλησης μόνο μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τελεί σε συνάφεια με το αντικείμενο της ρύθμισης και τον επιδιωκόμενο με αυτή σκοπό του περιορισμού του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών και της διασφάλισης των πραγματικών συναλλαγών, χωρίς το μέτρο να παρίσταται προδήλως απρόσφορο, περιττό ή δυσανάλογο, ώστε να καθιστά αδύνατη ή ιδιαιτέρως δυσχερή την άσκηση των οικείων οικονομικών δραστηριοτήτων, δεδομένου, άλλωστε, ότι, όσον αφορά τον έλεγχο της προσφορότητας και αναγκαιότητας ενός μέτρου, ο νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΣτΕ 2460/2018 7μ.). Συνεπώς, αβασίμως προβάλλεται με τον ως άνω λόγο αναιρέσεως ότι η παρ. 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 είναι αντίθετη προς τα άρθρα 5 παρ. 1, 106 παρ. 2 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και προς το άρθρο 361 του Αστικού Κώδικα (βλ. ΣτΕ 1854/2020).

10. Επειδή, περαιτέρω, προβάλλει η αναιρεσείουσα ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των άρθρων 30 παρ. 2, 3 και 4 του π.δ. 186/1992 και 32 του ν. 2238/1994, έκρινε το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο ότι οι παραβάσεις στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή για τη διενέργεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων είναι ουσιώδεις και καθιστούν ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία της καθώς και ότι,

λαμβανομένου υπόψη του είδους και της βαρύτητας των εν λόγω παραβάσεων, καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της. Όπως υποστηρίζει, το δικάσαν δικαστήριο αναφέρεται αορίστως στο είδος και στη βαρύτητα των παραβάσεων, χωρίς να τεκμηριώνει τα μεγέθη αυτά και χωρίς να εκφέρει ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με την έκταση των παραβάσεων και την ουσιώδη επιρροή τους σε σχέση με τα προκύπτοντα από τα τηρούμενα βιβλία της οικονομικά δεδομένα. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του ως άνω λόγου αναιρέσεως, προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλομένη είναι αντίθετη με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, μεταξύ άλλων με τις ΣτΕ 1465/2018 και 115/2016, σύμφωνα με τις οποίες, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει, κατ' επιταγή των άρθρων 30 παρ. 2, 3 και 4 του π.δ. 186/1992 και 32 του ν. 2238/1994, να αιτιολογεί τη σχετική κρίση, μνημονεύοντας τους λόγους, εξαιτίας των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, αξιολογώντας συνολικώς την επίπτωση των παραβάσεων στην αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων και λαμβάνοντας προεχόντως υπόψη τη φύση και τη βαρύτητά τους, κρίση την οποία, κατά τους ισχυρισμούς της αναιρεσείουσας, ουδόλως διέλαβε το δικάσαν δικαστήριο, αναφορικά με τις επίμαχες, εν προκειμένω, παραβάσεις.

11. Επειδή, ο ως άνω λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος. Και τούτο, διότι, όπως προβάλλεται, δεν αφορά νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, όπως ισχύει, αλλά ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, 3 και 4 του π.δ. 186/1992 και 32 του ν. 2238/1994 στη συγκεκριμένη περίπτωση, ήτοι ζήτημα αιτιολογίας συναπτόμενο με το πραγματικό της υπόθεσης. Σε κάθε περίπτωση, το τιθέμενο με τον ως άνω λόγο ζήτημα δεν κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, αφού το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο παρέθεσε μεν, μεταξύ άλλων, τις ανωτέρω διατάξεις, σε αντίθεση όμως με το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, δεν διατύπωσε σχετική ερμηνευτική κρίση ούτε διέλαβε σκέψη που να αναφέρεται στο ζήτημα της εφαρμογής τους στην παρούσα υπόθεση και από την οποία να δύναται να συναχθεί ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων, και δη αντίθετη προς το περιεχόμενο του λόγου αναιρέσεως. Άλλωστε, η αναιρεσείουσα δεν είχε προβάλει σχετικό ισχυρισμό ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου (αλλά μόνο λόγους σχετικά με τη μη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων που είχαν καταλογισθεί σε βάρος της, οι οποίοι απορρίφθηκαν στο σύνολό τους).

12. Επειδή, κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει σε βάρος της αναιρεσείουσας τη δικαστική δαπάνη του αναιρεσίβλητου, η οποία ανέρχεται στο ποσό των τετρακοσίων εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 17 Σεπτεμβρίου 2024

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας

Μιχαήλ Πικραμένος Καλλιόπη Ανδρέου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 4ης Δεκεμβρίου 2024.

Η Προεδρεύουσα Σύμβουλος Η Γραμματέας

Σοφία Βιτάλη Ευθυμία Ψωΐνου

