



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/09/2023

Αριθμός απόφασης: e576

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

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' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, κατά της με αρ. πράξης

επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. **πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α** παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου (Α.Λ.Π.) συνολικής αξίας 1,00 € από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει, κατόπιν εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι υφίσταται υποτροπή, καθόσον, κατά το χρόνο σύνταξης της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, είχε παρέλθει η πενταετία από την έκδοση της αρχικής πράξης που έλαβε χώρα την

2.Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται πλήρους και νόμιμης αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός

πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, με την οποία διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου του άρθρου 58Α, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

«1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που

ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...»

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1155/10-10-2016 διευκρινίζονται τα εξής: «Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α΄, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις **διάπραξης και διαπίστωσης** της παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου, δηλαδή από 25/7/2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις των οποίων ο χρόνος διάπραξης τους είναι πριν από την ημερομηνία αυτή και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο...»

Επειδή, «για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή να διαπιστωθεί εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. Ως προς την αφετηρία της προθεσμίας αυτής, παρατηρείται ότι με τον όρο «αρχική πράξη» νοείται η πράξη με την οποία διαπιστώνεται για πρώτη φορά κάποια παράβαση. Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης Για τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]». Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίπτωση. (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 1536-1538).

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και στη συνέχεια η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα με την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι, πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλόμενου με αυτές προστίμου (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προκύπτει ότι, δυνάμει της, χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, διενεργήθηκε στις, προληπτικός έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, στο, με αντικείμενο «είδη δώρων», για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο, διαπιστώθηκε η μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου (ΑΛΠ), συνολικής αξίας 1,00€. Για την

παράβαση αυτή συντάχθηκε αρχικώς, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, για την έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ και η τελευταία, αφού έλαβε υπόψη το γεγονός, ότι η προσφεύγουσα σε προγενέστερο χρόνο, είχε διαπράξει άλλες δύο φορές, την ίδια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφάρμοσε τις διατάξεις περί υποτροπής, επιβάλλοντας πρόστιμο με ποσοστό 200% επί του φόρου, ήτοι, πρόστιμο 1.000,00€. Ειδικότερα από το υποσύστημα του taxis, διαπιστώνεται ότι για την προσφεύγουσα, πέραν της κρινόμενης πράξης, εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμων :

A/A Taxis	A/A Elenxis	Ημ/νία Έκδοσης	Ελεγχόμενη περίοδος	Ημερομηνία Κοινοποίησης	Πρόστιμο
.....			23/06/2017-23/06/2017		250,00
.....			03/09/2017-03/09/2017		500,00

Επειδή, η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα είχε διαπράξει, σε προγενέστερο χρόνο, άλλες δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ακολούθως, η τρίτη (κρινόμενη) διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της

ίδιας παράβασης, θεμελιώνεται στις, ημερομηνία θεώρησης της έκθεσης της Υπηρεσίας που διενήργησε τον προληπτικό έλεγχο, ήτοι, εν προκειμένω, της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη το γεγονός ότι, οι ήδη διαπραχθείσες παραβάσεις, εκ των οποίων, η κοινοποίηση της πρώτης (21/08/2017) έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από την διαπίστωση της κρινόμενης παράβασης (08/09/2022), ενώ η κοινοποίηση της δεύτερης (15/11/2017), εντός της πενταετίας από την διαπίστωση της παράβασης, συνεπώς λαμβάνεται ως αρχική πράξη και ως εκ τούτου δε συντρέχει περίπτωση δεύτερης, αλλά πρώτης υποτροπής και το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 500,00€.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου ορίζεται : 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτό. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του **άρθρου 28**, ορίζεται ότι : «2.*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.***». Με τις διατάξεις του **άρθρου 64**, 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*», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 62**, ότι: « 1.Οι διατάξεις του Κώδικα, και

ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

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. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, στην από σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, αναγράφονται

οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη επαρκώς αιτιολογημένη και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
.....	1.000,00	500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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.