



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 02/11/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 4531

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /10-05-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./10-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10-05-2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 τη με αριθμό/10-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29.1 του ν. 1642/1986 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997, λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης απενεργοποίησης ΑΦΜ.

Συγκεκριμένα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα, την 04/11/1997 κατά τη διαδικασία έναρξης εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητας «Έρευνα και Πειραματική Ανάπτυξη στις Κοινωνικές και Ανθρωπιστικές Επιστήμες» έλαβε τον ΑΦΜ από τη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου. Εν συνεχεία, στις 25/11/1997 προχώρησε σε διακοπή εργασιών της επιχείρησής της.

Ακολούθως, στις 10/09/2002 προέβη εκ νέου σε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες Πρακτορείου ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΟ και Ιπποδρομιακού Στοιχήματος» και της αποδόθηκε ο ΑΦΜ

Στις 27/02/2018 προχώρησε σε παύση εργασιών της επιχείρησής της. Ωστόσο, κατά τη διαδικασία διακοπής διαπιστώθηκε η ύπαρξη του έτερου ΑΦΜ που είχε χορηγηθεί κατά το έτος 1997 από τη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, το οποίο ήταν ακόμη ενεργό.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης απενεργοποίησης του ΑΦΜ εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή πράξη επιβολής προστίμου, της οποίας η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη, αναιτιολόγητη, αβάσιμη και μη νόμιμη καθώς βασίζεται σε λανθασμένη διάταξη του νόμου 1642/1986 και επιβάλλει πρόστιμο βασιζόμενο σε άλλη διάταξη νόμου.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι καταχρηστική καθώς μετακυλύει στον διοικούμενο και φορολογούμενο την ευθύνη της Διοίκησης για δικό της σφάλμα, ήτοι την μη ενημέρωση για την ύπαρξη διπλού ΑΦΜ.
- Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στο σκοπό της διάταξης περί επιβολής προστίμου για διπλό ΑΦΜ.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2515/1997, προβλέπεται ότι: «Χορηγείται υποχρεωτικά Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα. καθώς και στις ενώσεις προσώπων που έχουν την κατοικία τους ή την επαγγελματική τους εν κατάσταση ή διενεργούν πράξεις φορολογικού ενδιαφέροντος εντός της Ελληνικής Επικράτειας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθορίζεται και ανακαθορίζεται ο χρόνος, ο τρόπος, η διαδικασία χορήγησης του Α.Φ.Μ., ο αριθμός των ψηφίων του, η αρμοδία Δ.Ο.Υ για τη χορήγηση του, οι πράξεις, οι συναλλαγές και δραστηριότητες φορολογικού ενδιαφέροντος, οι εξαιρέσεις, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη διαδικασία χορήγησης του Α.Φ.Μ.. Επίσης με όποιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και η διαδικασία ενάρξεων, μεταβολών η διακοπών των δραστηριοτήτων των φορολογούμενων, καθώς και το ύψος του παράβολου χαρτοσήμου, υπέρ του Δημοσίου, για τις ενέργειες αυτές.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1106/1998, με την οποία κοινοποιήθηκε η ΑΥΟ 1027411/842/ΔΜ/26.2.1998 περί «Υποχρεωτικής χορήγησης Α.Φ.Μ. και διαδικασίες απόδοσης του», προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 2 Υποχρεωτική χορήγηση ΑΦΜ

Χορηγείται υποχρεωτικά ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) στα παρακάτω πρόσωπα:...

Άρθρο 4 Απόδοση ΑΦΜ

1. Η απόδοση ΑΦΜ στα φυσικά πρόσωπα προηγείται της βεβαίωσης έναρξης εργασιών. Ο ΑΦΜ διατηρείται καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής των φυσικών προσώπων και δεν μεταβάλλεται σε περίπτωση αλλαγής οποιουδήποτε στοιχείου όπως οικογενειακή κατάσταση, διεύθυνση κατοικίας, επαγγέλματος, δραστηριότητας, αρμόδιας ΔΟΥ, είδος και αριθμός ταυτότητας.

Άρθρο 6 Χρόνος απόδοσης ΑΦΜ - Βεβαίωση απόδοσης

1. Στα Φυσικά Πρόσωπα ο ΑΦΜ αποδίδεται αμέσως μετά τον έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών και την επικοινωνία με την κεντρική βάση του συστήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «1. Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)...., β)....., γ)....., δ)....., ε)....., στ)....., ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η).....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 (ερμηνευτική εγκύκλιος των προστίμων του Κ.Φ.Δ.) με θέμα: Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«2.Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)
στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ')

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ή οποιοδήποτε πρόσωπο υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη υποβολής της δήλωσης Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων από φυσικό πρόσωπο ή της δήλωσης Έναρξης/Μεταβολής εργασιών από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την εγγραφή αυτών στο φορολογικό μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.).

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι φορολογούμενος, φυσικό, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, έχει εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο, μετά την 1.1.2014, περισσότερες από μία φορές. **Στις περιπτώσεις που η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές διαπράχθηκε μέχρι 31.12.2013, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης, το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.** Επισημαίνεται ότι, προκειμένου το ανωτέρω πρόστιμο να επιβληθεί σε φορολογούμενο που έχει εγγραφεί στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, αυτό που εξετάζεται κάθε φορά κατά τον έλεγχο, είναι αν το ίδιο πρόσωπο, εν γνώσει του, προέβη στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση Α.Φ.Μ., περισσοτέρων του ενός, τους οποίους και έχει χρησιμοποιήσει π.χ. στην έκδοση ή τη λήψη φορολογικών στοιχείων, την υποβολή δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., στοιχείων ακινήτων (Ε9), Ε.Φ.Α., παρακρατούμενων φόρων κ.λπ. και γενικά σε συναλλαγές του με τη Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) δραχμές. **Από 1.1.2002 το ανωτέρω ποσό ορίζεται σε ευρώ και στρογγυλοποιούμενο διαμορφώνεται σε 4.400 ευρώ.**»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τη διαδικασία διακοπής εργασιών στην οποία προέβη η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, διαπιστώθηκε ότι εκτός από τον ΑΦΜ με τον οποίο ασκούσε την τρέχουσα ατομική δραστηριότητα, κατείχε και τον δεύτερο ΑΦΜ για τον οποίο δεν είχε προβεί σε απενεργοποίηση. Συνεπεία αυτού, συντάχθηκε η από 10/05/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης απενεργοποίησης ΑΦΜ.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου αναφέρεται ότι: «Η πιο πάνω επιχείρηση υπέβαλλε ΑΠΕΝΕΡΓΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΜ για την περίοδο 10/05/2018 έως 10/05/2018 μετά την προθεσμία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 29§1 του Ν.1642/86. Η εκπρόθεσμη υποβολή της συνεπάγεται την επιβολή προστίμου σύμφωνα με το άρθρο 4§1 του Ν. 2523/97 που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δρχ ή εκατόν δέκα επτά ευρώ και τριάντα εννέα λεπτά (117,39), μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δρχ. ή χίλια εκατόν εβδομήντα τρία ευρώ και ογδόντα οκτώ λεπτά (1.173,88).»

Επειδή περαιτέρω στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται τα ακόλουθα: «Έχοντας υπόψη α) τις διατάξεις του Ν.1642/86 β) Την Π 1181/520/ΠΟΛ 57/19-2-88 (ΦΕΚ 89/12-2-88 Τ.Β.) Απόφ. Υπ. Οικ. γ) Την από 10/05/2018 έκθεση ελέγχου με Α/Α 1134-161/2018 Επιβάλλουμε στην επιχείρηση πρόστιμο ευρώ 2.500,00 διότι υπέβαλλε εκπρόθεσμα δήλωση.»

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 1642/1986 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) **δήλωση έναρξης των εργασιών** του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Στην περίπτωση νομικών προσώπων η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή. β) **δήλωση μεταβολών - μετάταξης** με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κ.Β.Σ. και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές, γ) **δήλωση οριστικής παύσης εργασιών**. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους μέσα σε δέκα (10) ημέρες, από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα, σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«.....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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του προστίμου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχει καμία αιτιολογία, καθόσον η προσφεύγουσα δεν παρέβη καμία από τις αναφερόμενες στην ως άνω έκθεση διατάξεις του άρθρου 29§1 του ν. 1642/1986, ήτοι δεν υπέβαλε εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης, μεταβολών ή παύσης εργασιών. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, η παράβαση της εκπρόθεσμης δήλωσης απενεργοποίησης ΑΦΜ δεν προβλέπεται από καμία φορολογική διάταξη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, μετά τη διαπίστωση ύπαρξης των δύο ΑΦΜ, όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 να καταλογίσει παράβαση για κατοχή και χρήση περισσότερων του ενός ΑΦΜ και εφόσον η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές διαπράχθηκε από την προσφεύγουσα πριν την 31.12.2013, να υπολογίσει το σχετικό πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.

Επειδή από τα ως άνω εκτεθέντα διαπιστώνεται ότι η έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται το προσβαλλόμενο πρόστιμο είναι αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της. Επιπροσθέτως, στηρίζεται σε λανθασμένες διατάξεις και συνεπώς δεν παρέχει τη νομική βάση για την επιβολή του επίμαχου προστίμου. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της εκδόσεως της (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή εξάλλου η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη, όχι μόνο ως προς τη νομική βάση, αλλά και ως προς το ουσία βάσιμο για τους κάτωθι λόγους:

Επειδή, με βάση τα διαλαμβανόμενα στην **ΠΟΛ.1317/2.12.1997** με θέμα «Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Δ/11.9.1997)» διευκρινίζεται ότι:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου αυτού του νέου νόμου, επιβάλλεται πρόστιμο δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών, σε όποιο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), κοινοπραξία, κοινωνία του Αστικού Δικαίου ή ένωση προσώπων κ.λπ. κατέχει και χρησιμοποιεί περισσότερους από έναν ΑΦΜ.

Διευκρινίζεται ότι οι όροι "κατέχει και χρησιμοποιεί" έχουν την έννοια ότι, για να επιβληθεί το πρόστιμο αυτού του εδαφίου, πρέπει το πρόσωπο το ίδιο εν γνώσει του και να έχει αποκτήσει, αλλά και να χρησιμοποιεί δύο ή και περισσότερους ΑΦΜ.

Επομένως, όταν διαπιστώνεται ότι κάποιος αποδεδειγμένα έχει προβεί σε ενέργειες για να αποκτήσει περισσότερους του ενός ΑΦΜ, όπως π.χ. έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σε διαφορετικές ΔΟΥ ή έχει υποβάλει δηλώσεις ενάρξεων εργασιών σε πέραν της μίας ΔΟΥ και κατ' αυτό το τρόπο αποκτά και κατέχει περισσότερους του ενός ΑΦΜ και χρησιμοποιεί αυτούς τους ΑΦΜ για πράξεις που ενδεικτικά αναφέρονται παρακάτω, όπως: α) όταν εκδίδονται φορολογικά στοιχεία (επισημαίνεται εδώ ότι, σε αντιδιαστολή με τις διατάξεις του ΚΒΣ, το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στον εκδότη τιμολογίων που σκοπίμως έχει αποκτήσει και χρησιμοποιεί διαφορετικούς ΑΦΜ για την έκδοση των φορολογικών του στοιχείων), β) όταν λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία με τη χρήση διαφορετικών ΑΦΜ με υπαιτιότητα του λήπτη (δηλώνει, δηλαδή, στους εκδότες των φορολογικών στοιχείων κάθε φορά και διαφορετικό ΑΦΜ, που ακριβώς επειδή τους κατέχει, είναι αδύνατη η διερεύνηση από πλευράς εκδότη), γ) όταν υποβάλλονται σκόπιμα φορολογικές δηλώσεις με διαφορετικούς ΑΦΜ, π.χ. διπλές φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος σε διαφορετικές ΔΟΥ, υποβολή δήλωσης ΦΠΑ ή παρακρατούμενων φόρων και τελών με άλλο ΑΦΜ απ' αυτό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δ) όταν αιτούνται πιστοποιητικά ή βεβαιώσεις ή αποδεικτικά (όπως αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας).

2. Δεν επιβάλλονται τα παραπάνω πρόστιμα:

Σε περιπτώσεις που από λάθος της Υπηρεσίας έχει αποδοθεί: α) προσωρινός ΑΦΜ (το πρώτο ψηφίο είναι 6), δεδομένου ότι ο αριθμός αποδόθηκε από τη ΔΟΥ για τις ανάγκες της μηχανογραφικής λειτουργίας της, εκτός εάν ο ΑΦΜ αυτός χρησιμοποιείται όπως παραπάνω ενδεικτικά αναφέρουμε, **β) δεύτερος (πραγματικός) ΑΦΜ, χωρίς όμως να χρησιμοποιείται από το φορολογούμενο όπως παραπάνω και γ) όποιος άλλος ΑΦΜ (ιδρυτή) που οφείλεται αποδεδειγμένα σε λάθος της Υπηρεσίας.**

3. Αρμόδιος για την επιβολή του προστίμου είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ φορολογίας εισοδήματος του υποχρέου. Αν ο διαφορετικός ΑΦΜ χρησιμοποιήθηκε σε άλλη ΔΟΥ, συντάσσεται πληροφοριακό δελτίο από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ αυτής, προς τον προϊστάμενο της ΔΥΟ φορολογίας εισοδήματος του υποχρέου, ο οποίος και επιβάλλει το παραπάνω πρόστιμο.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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, σύμφωνα με τις ως άνω παρατιθέμενες οδηγίες και διευκρινίσεις, η επιβολή των προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις κυρώσεων-προστίμων για την κατοχή δύο ή περισσότερων Α.Φ.Μ., συναρτάται άμεσα με την σκόπιμη, εν γνώσει του φορολογουμένου απόκτηση και χρησιμοποίηση των διαφορετικών αυτών Α.Φ.Μ. στις συναλλαγές του με την Φορολογική Διοίκηση, όπως είναι ενδεικτικά η έκδοση και η λήψη φορολογικών στοιχείων, η υποβολή κάθε είδους φορολογικών δηλώσεων, η αίτηση χορήγησης πιστοποιητικών ή βεβαιώσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα διαθέσιμα στοιχεία του συστήματος Taxis αλλά και σύμφωνα με το από 01/03/2018 συνημμένο στην παρούσα Έντυπο Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου στα πλαίσια της διαδικασίας απενεργοποίησης του ΑΦΜ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με τον εν λόγω πρώτο ΑΦΜ

α) δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

β) δεν υπήρχαν εγγραφές στο ΦΠΑ,

γ) δεν είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία,

δ) δεν είχε οχήματα,

ε) δεν είχε βεβαιωμένους φόρους

ενώ καταλήγει στη διαπίστωση ότι: «Με το ΑΦΜ έχει κάνει **έναρξη εργασιών στις 4-11-1997 και διακοπή εργασιών στις 25-11-1997**. Με το ανωτέρω ΑΦΜ δεν έχουν βεβαιωθεί οφειλές, δεν έχει αυτοκίνητα. Πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απενεργοποίηση του ΑΦΜ με πρόστιμο.»

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του σχετικού ελέγχου που διενήργησαν τα αρμόδια τμήματα της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου δεν προκύπτει, αφενός η, σκόπιμη εν γνώσει της προσφεύγουσας, απόκτηση των δύο αυτών ΑΦΜ και αφετέρου η

χρησιμοποίηση του πρώτου εξ αυτών στις συναλλαγές της με την Φορολογική Διοίκηση. Συνεπώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής προστίμου, όπως αυτές ορίζονται στην ΠΟΛ. 1317/02-12-1997, ήτοι η κατοχή και χρήση των δύο ΑΦΜ και ως εκ τούτου η κρινόμενη πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής πρέπει να ακυρωθεί ως ανεπαρκώς αιτιολογημένη.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/10-05-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Υπ' αριθ./2018): **0,00 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.