



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/10/2017

Αριθμός Απόφασης: 5501

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 22/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Σύδνεϋ Αυστραλίας, κατά της υπ' αριθμ. «.....»/2017 και αριθ. πρωτ. «.....»/22.03.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ.54 παρ. 1 περ. ζ' του ν.4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. «.....»/2017 και αριθ. πρωτ. «.....»/22.03.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ.54 παρ. 1 περ. ζ' του ν.4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/03/2017 σχετική Έκθεση Ελέγχου της ελεγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό «.....»/2017 και αριθ. πρωτ. «.....»/22.03.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 και άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά στην κατοχή από τον προσφεύγοντα δύο Αριθμών Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 20/03/2017 Έκθεση Ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εγγράφηκε εν γνώσει του, στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μια φορές, προβαίνοντας στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση δύο (2) ΑΦΜ, τους οποίους και χρησιμοποίησε στην υποβολή των δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ ήτοι:

α) ο Α.Φ.Μ. «.....», αποδόθηκε προ TAXIS και η παλαιότερη εικόνα του Μητρώου ως σήμερα το δείχνει στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως «.....» και της «.....», με αρ. διαβατηρίου «.....»/1-1-89 Χώρα Εξωτερικού (στις 24-7-2013 αντικαταστάθηκε με το «.....»/1-1-1997 διαβατήριο Αυστραλίας) και φορολογικό εκπρόσωπο τον «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» (και ήδη από 20-3-2009 τον «.....» με Α.Φ.Μ. «.....»). Στον Α.Φ.Μ. αυτό δηλώνει έγγαμος από 30-12-2003 με τη «.....» με Α.Φ.Μ. «.....».

β) ο Α.Φ.Μ. «.....», ο οποίος αποδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στις 06-12-1999 ως «.....» και της «.....», με αρ. διαβατηρίου «.....»/9-8-2007 Αυστραλίας (προηγούμενο ΧΩΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ «.....»/1-1-1997), με φορολογικό εκπρόσωπο τον «.....» με Α.Φ.Μ. «.....». Στον Α.Φ.Μ. αυτό δηλώνει έγγαμος από 30-5-2002 με την «.....» με Α.Φ.Μ. «.....».

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η διπλή εγγραφή στο φορολογικό μητρώο έγινε εκ παραδρομής και οφείλεται αποκλειστικά σε παρεξήγηση καθώς είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού
- Η προβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της, λόγω μη παροχής της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

- Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη, ανατιολόγητη, αβάσιμη και μη νόμιμη και το επιβληθέν βάσει αυτής πρόστιμο είναι υπερβολικό και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11§1 του Ν. 4174/2013, «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 τα οριζόμενα της **παρ.1 του άρθρου 4 του ν. 2523/97** : «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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1252/20.11.2015** (ερμηνευτική εγκύκλιος των προστίμων του Κ.Φ.Δ.) Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62).

«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 δεύτερου 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., περισσότερων 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, εν προκειμένω, η διάπραξη της παράβασης ανάγεται στην ημερομηνία που εκδόθηκε ο δεύτερος Α.Φ.Μ., ήτοι την 06-12-1999, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο προσφεύγων έκανε χρήση και του δεύτερου Α.Φ.Μ., όπου διαπιστώθηκαν τα εξής :

Με τον Α.Φ.Μ. «.....», υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με την σύζυγο του, για τα οικον. έτη 1997-2003 & 2005-2015, στις οποίες δήλωσε εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και τόκους καταθέσεων. Επίσης, μ' αυτόν τον Α.Φ.Μ. υπέβαλε δηλώσεις Ε9, όπου δήλωσε την πλήρη κυριότητα: του 50% ενός διαμερίσματος 3ου ορόφου, επιφάνειας 63 τμ στην οδό «.....» Αθήνα.

Με τον Α.Φ.Μ. «.....», υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος, με την σύζυγο του, για τα οικον. έτη 1999-2003, 2005-2011 & 2016, στις οποίες δήλωσε την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας επιφάνειας 27 τμ με ποσοστό 50% ο ίδιος και 50% η σύζυγός του, εκτός από το έτος 2016 όπου δήλωσε μόνο ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ 319). Επίσης, μ' αυτόν τον Α.Φ.Μ., δήλωσε στο Ε9 την πλήρη κυριότητα: του 50% ενός ισόγειου διαμερίσματος, επιφάνειας 27τμ στην οδό «.....».

Μετά τη διαπίστωση των ανωτέρω, ο προσφεύγων διέγραψε τα ακίνητά του από το Ε9 του Α.Φ.Μ. «.....» , τα οποία και εμφανίζονται πλέον (διορθωμένα) μόνο στον Α.Φ.Μ. «.....».

Επειδή, από την αρμόδια φορολογική αρχή κρίθηκε ότι πρέπει να απενεργοποιηθεί ο Α.Φ.Μ. «.....» και να διατηρηθεί ο Α.Φ.Μ. «.....», λόγω του ότι αυτός χρησιμοποιήθηκε περισσότερο και σ' αυτόν απεικονίζεται πλέον η πραγματική περιουσιακή κατάσταση του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κατά τις διατάξεις των άρθρ. 20 του Συντάγματος και 6 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου δεν επιβάλλεται όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμο με υποκειμενική του συμπεριφορά, αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων (βλ. ενδεικτικά ΟΛΣΤΕ 1685/2013, ΣΤΕ 1505/2010, 4254/2009, 2968/2007, ΔΕφΠειρ 4498/2010). Τέτοια περίπτωση συνιστά και η παρούσα, καθώς το πρόστιμο υπολογίστηκε και επιβλήθηκε σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του ν. 2523/1997 και των στοιχείων που προέκυψαν από την εγγραφή του ιδίου του προσφεύγοντος και εν γνώσει του στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μια φορές, προβαίνοντας στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση δύο (2) ΑΦΜ, τους οποίους και χρησιμοποίησε στην υποβολή των δηλώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, δίχως οι σχετικές ενέργειες της φορολογικής αρχής, οι οποίες εκτελέστηκαν κατά δέσμια εξουσία, να συσχετίζονται με τη συμπεριφορά του φορολογουμένου.

Επιπλέον η εφαρμογή της εν λόγω αρχής της προηγούμενης κλήτευσης του διοικούμενου σε ακρόαση, αποκλείεται οσάκις πρόκειται για διοικητική ενέργεια, βάσει δέσμιας αρμοδιότητας, (ενδεικτικώς ΣΤΕ 1506/1989), ή όταν η κρίση του διοικητικού οργάνου για τη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων της εκδόσεως της δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξης, στηρίζεται σε αντικειμενικά δεδομένα ή κριτήρια, (βλ. ενδεικτικώς ΣΤΕ 1713/1994, ΣΤΕ 259/1993, ΣΤΕ 3771/1989), κατά τις οποίες, το δυσμενές για τον διοικούμενο μέτρο, λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του θιγόμενου αυτού προσώπου (ΣΤΕ 2612/2003, ΣΤΕ 1533/2002, ΣΤΕ 1921/2001, ΣΤΕ 3222/2000).

Περαιτέρω και σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογιακή θεώρηση, για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του φορολογουμένου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Δηλαδή, η έκδοση της βλαπτικής για το πρόσωπο πράξης κατά παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, δεν συνεπάγεται ακυρότητα της πράξης, παρά μόνο εάν, χωρίς την πλημμέλεια αυτή, η οικεία διοικητική διαδικασία μπορούσε να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Σε περίπτωση δε που με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται ενδικοφανές στάδιο, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται εφόσον ο διοικούμενος τηρήσει το ενδικοφανές στάδιο και προβάλει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του (Ολ ΣτΕ 2560/2015, 4447/2012).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων στοχεύοντας, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας και της επιείκειας δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσφεύγων κατείχε και χρησιμοποιούσε, κατά την έννοια

των ως άνω διατάξεων, δύο Α.Φ.Μ., τον «.....» και τον «.....» , και ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....» και την επικύρωση της υπ'αριθμ. «.....»/2017 Πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο άρθ. 54 παρ.1 περ. ζ' του ν.4174/2013 και άρθ.4 παρ.1 του ν.2523/1997

Ποσό **4.400,00 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.