



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη, 28/12/2015

Αριθμός απόφασης: 312

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή του**, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ'αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως και της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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 αυτής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για την χρήση 2007, πρόστιμο ύψους **4.400,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διότι, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου του τμήματος Μητρώου δυνάμει προφορικής εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατείχε δύο Αριθμούς Φορολογικού Μητρώου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ'αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι καταχρηστική διότι μετακυλύει στον φορολογούμενο την ευθύνη της διοίκησης για την έκδοση του δεύτερου Α.Φ.Μ., η οποία οφείλεται σε πλημμελή εκτέλεση καθηκόντων της αρμόδιας υπαλλήλου.
- Ο προσφεύγων δεν προέβη ποτέ σε χρήση του δεύτερου Α.Φ.Μ. και, συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.
- Ο προσφεύγων επέδειξε την προσήκουσα επιμέλεια που οποιοσδήποτε φορολογούμενος θα μπορούσε να επιδείξει υπό τις δεδομένες συνθήκες.

- Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει τη συνεκτίμηση της καλοπιστίας του φορολογουμένου και του δυσανάλογου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2515/1997:

«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 εγκατάσταση 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 απόδοσής 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 9

Λοιπές Διατάξεις

1. Όλες οι αναφερόμενες δηλώσεις της παρούσας απόφασης, επέχουν θέση υπευθύνων δηλώσεων του άρθρου 8 ν. 1599/1986. Στη περίπτωση αναγραφής ανακριβών στοιχείων, ο υπόχρεος υφίσταται τις συνέπειες του νόμου περί ψευδών δηλώσεων και τις κυρώσεις του άρθρου 4 ν. 2523/1997. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36§2 του ν. 2859/2000:

«Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

α) Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών. ...».

Επειδή, στο άρθρο 4§1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«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 (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) 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. Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. και, συγκεκριμένα, από την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι στον προσφεύγοντα αποδόθηκαν δύο αριθμοί φορολογικού μητρώου και, συγκεκριμένα: α) Ο Α.Φ.Μ., ο οποίος αποδόθηκε από την Δ.Ο.Υ., προ συστήματος TAXIS και β) Ο Α.Φ.Μ., ο οποίος αποδόθηκε κατόπιν της υπ'αριθμ. δήλωσης απόδοσης Α.Φ.Μ. από την Δ.Ο.Υ. Ο προσφεύγων υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 1997-2015 καθώς και δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9 για τα έτη 2008-2014 στον Α.Φ.Μ., ενώ υπέβαλλε επίσης εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2005 και δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9 για τα έτη 2005, 2008, 2011-2014 στον Α.Φ.Μ. Έπειτα από τις παραπάνω διαπιστώσεις επιβλήθηκε με πράξη του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πρόστιμο ύψους 4.400,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπ'αριθμ. δήλωσης απόδοσης Α.Φ.Μ., η οποία, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, υπέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 ν. 1599/1986, έλαβε δεύτερο αριθμό φορολογικού μητρώου τον οποίο, εν συνεχεία, χρησιμοποίησε για την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και στοιχείων ακινήτων Ε9. Ειδικότερα, ως προς τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων υπέβαλλε, μαζί με την σύζυγό του, δήλωση για το οικονομικό έτος 2005 με τον Α.Φ.Μ. στην Δ.Ο.Υ., στην οποία η σύζυγος του δήλωσε εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και εκπρόθεσμη δήλωση για το ίδιο οικονομικό έτος με τον Α.Φ.Μ. στην Δ.Ο.Υ., ως νέος φορολογούμενος, κάτοικος εξωτερικού, χωρίς να δηλώνει εισοδήματα. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτικός ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, η επί σειρά ετών υποβολή φορολογικών δηλώσεων στον δεύτερο αριθμό φορολογικού μητρώου δεν μπορεί να αποδοθεί σε πλημμελή εκτέλεση καθηκόντων υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης και δεν μπορεί να ερμηνευθεί σε καμία περίπτωση ως επίδειξη κάθε δυνατής επιμέλειας εκ μέρους του προσφεύγοντος ως προς τον χειρισμό των φορολογικών του

υποθέσεων, δεδομένης και της επαγγελματικής ιδιότητας του λογιστή, όπως προκύπτει από την σχετική βεβαίωση απόδοσης Α.Φ.Μ..

Επειδή, η επιβολή του προστίμου, όπως προβλέπεται στο άρθρο 4§1 του ν. 2523/1997, δεν εναπόκειται στην διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης αλλά, αντιθέτως, η σχετική πράξη επιβολής εκδίδεται από αυτήν κατά δέσμια αρμοδιότητα, εφόσον διαπιστώσει τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, ήτοι της κατοχής και της χρήσης περισσότερων του ενός Α.Φ.Μ..

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, εφόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, 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, δεν μπορεί να τεθεί θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως. (ΣτΕ 2402/2010, 3474/2011).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου	Είδος Προστίμου	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό Προστίμου
.....	Μητρώου	2007	4.400,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).