



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 27/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1711

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

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 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».
 - γ. 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».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-20...).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-20... Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ ..., κατοίκου ... ΚΟΖΑΝΗΣ, οδός ..., κατά της αρ. .../08.12.20... Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την με αριθ. .../08.12.20... Απόφαση Επιβολή Προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 08/12/20... οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 27/04/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2015 και 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 την υπ' αριθ. .../08.12.20... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4.400,00 € για τη χρήση 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 ν. 2859/2000. Η παράβαση αφορά την διπλή εγγραφή του προσφεύγοντος στο φορολογικό μητρώο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ ισχυριζόμενος ότι:

1. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη, αναιτιολόγητη, αβάσιμη και μη νόμιμη και το επιβληθέν βάσει αυτής πρόστιμο είναι υπερβολικό.
2. Η με αρ. .../20... Α.Ε.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ είναι καταχρηστική καθώς μετακυλύει στον διοικούμενο την ευθύνη της Διοίκησης για δικό της σφάλμα, ήτοι την έκδοση νέου ΑΦΜ αντί της διόρθωσης του ήδη υπάρχοντος.
3. Σκοπός της διάταξης σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε το ανωτέρω πρόστιμο είναι η αποφυγή οιασδήποτε δόλιας ενέργειας προς εξαπάτηση της Διοίκησης από τους φορολογουμένους και στην περίπτωση του προσφεύγοντος οποιαδήποτε δόλια πρόθεση αποκλείεται, αφού α) είναι ανήλικος και δεν έκανε ποτέ χρήση του πρώτου ΑΦΜ, β) δεν δραστηριοποιείται οικονομικά μέχρι και σήμερα, γ) δεν έκανε ποτέ χρήση του δεύτερου ΑΦΜ.
4. Δεν υφίσταται αμέλεια του προσφεύγοντος ως προς την έρευνα της ορθότητας των εγγράφων που εξέδωσε η Διοίκηση.
5. Η αρχή την αναλογικότητας επιβάλλει την συνεκτίμηση των εκάστοτε πραγματικών περιστατικών, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση της καλοπιστίας του διοικούμενου και του δυσανάλογου προς αυτήν ύψους του προστίμου, κατά τον καταλογισμό της παράβασης. Βάσει αυτού, το εν λόγω πρόστιμο, το οποίο επιβλήθηκε κατά δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης, θα έπρεπε να μην επιβληθεί.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΞ 2015 ΕΜΠ/17.04.2015 έγγραφο, προκειμένου να μας γνωρίσει ρητά και διακεκριμένα εάν ο προσφεύγων χρησιμοποίησε, παράλληλα με τον ΑΦΜ ..., τον ΑΦΜ ... για καταστρατήγηση των φορολογικών του υποχρεώσεων όπως αυτό ορίζεται στην ΠΟΛ. 1317/02.12.1997, ήτοι:

- εάν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών,
- εάν εξέδωσε ή έλαβε φορολογικά στοιχεία με χρήση διαφορετικών ΑΦΜ,
- εάν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις κι
- εάν αιτήθηκε πιστοποιητικά ή βεβαιώσεις ή αποδεικτικά.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ μας απέστειλε την με αρ. πρωτ. /23.04.2015 σχετική απάντηση, η οποία έλαβε αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1..... ΕΙ 2015 ΕΜΠ/24.04.2015 και με την οποία μας πληροφορεί ότι ο ως άνω προσφεύγων:

- δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών,
- δεν υπέπεσε στην αντίληψη της υπηρεσίας η έκδοση φορολογικών στοιχείων,
- δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις και
- δεν υπάρχει αρχείο στην υπηρεσία από το οποίο να προκύπτει έκδοση πιστοποιητικών, βεβαιώσεων ή αποδεικτικών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§2 περ. α' του ν. 2859/2000:

«2. 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:

«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 (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 σύμφωνα με την περίπτωση ΣΤβ' του κεφαλαίου Β' της ΠΟΛ. 1317/02.12.1997 «Οδηγίες για την ομοιομορφή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α/11.9.1997) "Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις"», όπου ερμηνεύθηκαν οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου του ως άνω άρθρου και νόμου:

«1. 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).»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ενεγράφη δύο φορές στο φορολογικό μητρώο, κατόπιν υποβολής δηλώσεων από την ασκούσα την γονική μέριμνα μητέρα του, λόγω ανηλικότητας αυτού, και συγκεκριμένα την 25/07/2001 με ΑΦΜ ... (αρ. δηλ. .../25.07.2001/ Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΠΟΛΗΣ ΒΟΪΟΥ) και την .../10/2008 με ΑΦΜ ... (αρ. δηλ. .../15.10.2008/ Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΠΟΛΗΣ ΒΟΪΟΥ).

Επειδή στην από 08/12/20... ορθή επανάληψη της έκθεσης ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ..., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, επισημαίνεται ότι δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ακίνητης περιουσίας από τους έχοντες την κηδεμονία του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. /23.04.2015 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ 1...../24.04.2015) έγγραφη απάντηση της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ .../17.04.2015 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων:

- δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών,
- δεν υπέπεσε στην αντίληψη της υπηρεσίας η έκδοση φορολογικών στοιχείων,
- δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις και
- δεν υπάρχει αρχείο στην υπηρεσία από το οποίο να προκύπτει έκδοση πιστοποιητικών, βεβαιώσεων ή αποδεικτικών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... - ..., ΑΦΜ: ..., και την ακύρωση της με αρ. .../08.12.20... Α.Ε.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).