



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 19.06.2019

Αριθμός Απόφασης: 2032

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./27.02.2019 ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά της με αριθ./20.02.2019 και με αριθ. ΑΤΒ/20.02.2019 οφειλής, βεβαιωμένης στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ στον Α.Φ.Μ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4

Επί της με αριθμ. πρωτ./27.02.2019 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 τον υπ' αριθ./20-02-2019 χρηματικό κατάλογο και την υπ' αριθμό/20-02-2019 ταμειακής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλανδρίου, βεβαιώθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500,00€, το οποίο αφορά σε εγγραφή του δυο φορές στο φορολογικό Μητρώο. Το προσβαλλόμενο πρόστιμο, προκύπτει από την συνολική εξέταση του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και δικαστήρια της ουσίας (ΔΕφΑθ 542/2012) - για το προ της θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ν.4174/2013 καθεστώς - σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο το πρώτον γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για πλημμέλειες που αφορούν την ύπαρξη και την έκταση των δι' αυτού επιβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Για το μετά τη θέσπιση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ν. 4174/2013 διάστημα, συνεπώς, το αντίστοιχο ατομικό φύλλο βεβαίωσης θα πρέπει να υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω άρθρου.

Επειδή, κατά μείζονα λόγο, η αυτή ερμηνεία αρμόζει και για τις βεβαιώσεις που γίνονται χωρίς τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας, ήτοι χωρίς την προηγούμενη έκδοση διοικητικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς με αυτές το πρώτον προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της από 20-02-2019 με αριθμ. Χ.Κ. και με αριθμ. ΑΤΒ οφειλής, υποστηρίζοντας «ότι η απονομή των δύο (2) ΑΦΜ οφείλεται σε συμπτωματικούς λόγους και προφανώς στην άγνοιά του».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 11 του νόμου 4174/2013** ορίζεται ότι: «Αριθμός Φορολογικού Μητρώου 1. Η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 54 του νόμου 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διαδικαστικές παραβάσεις» **1.** 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: (...) **ζ)** δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές. **2** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: **ε)** δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 της ΠΟΛ 1006/2014** και όπως κωδικοποιήθηκε με την **ΠΟΛ 1178/2015** ορίζεται ότι: «Απενεργοποίηση ΑΦΜ. 1. Στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι,

φυσικό πρόσωπο, διαθέτει πέραν του ενός ΑΦΜ, απενεργοποιούνται, οι επί πλέον Α.Φ.Μ. Για την απενεργοποίηση Α.Φ.Μ. φυσικού προσώπου, υποβάλλεται από το φορολογούμενο, το έντυπο Μ13 «Δήλωση απενεργοποίησης Α.Φ.Μ. Η Φορολογική Διοίκηση, με οίκοθεν ενέργειες, προβαίνει σε απενεργοποίηση των Α.Φ.Μ. πέραν του ενός, στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, μετά την ενημέρωσή του, δεν προσέρχεται να υποβάλλει τη σχετική δήλωση. Σε κάθε περίπτωση, ο Α.Φ.Μ. που παραμένει, επιλέγεται από τη Φορολογική Διοίκηση, μετά την διενέργεια σχετικού ελέγχου. 2. Επίσης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβαίνει σε απενεργοποίηση Α.Φ.Μ. με οίκοθεν ενέργειες, σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι χρησιμοποιήθηκε πλαστό στοιχείο ταυτότητας, για την απόδοση Α.Φ.Μ.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ 1252/20.11.2015** «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» στον Νο 2 : Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54), προβλέπονται τα εξής: «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., 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, στο άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997ορίζεται 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.....».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Με πρακτικό αποδοχής της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα ευρώ, εάν καταβληθεί το είκοσι τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων, για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, ημερών, ενώ το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη του επομένου, του πρακτικού αποδοχής της διαφοράς ή του δικαστικού συμβιβασμού, μήνα, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο σχετικό πρακτικό.....».

Επειδή ο προσφεύγων ναι μεν κατείχε δύο ΑΦΜ, αλλά ο έλεγχος προκειμένου το ανωτέρω πρόστιμο να επιβληθεί σε φορολογούμενο που έχει εγγραφεί στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, δεν εξέτασε εάν 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, ήτοι τις οδηγίες που δόθηκαν με την **ΠΟΛ 1252/20.11.2015**.

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 ουσιώδους σημασίας είναι η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης. Θα πρέπει δηλαδή να εκτίθενται τα νομικά και πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίχτηκε η Διοίκηση προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση αυτής της πράξεως, τα οποία είναι δυνατόν να αφορούν είτε τη νομιμότητα είτε τη σκοπιμότητά της.

Αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαίτης, εκδ. Σάκκουλα).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 36 του Ν. 4174/2013, ορίστηκε ότι: «παρ. 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α), β), γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.».

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 **σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. /27.02.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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

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 .