



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/07/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 2635

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... (.....) .....(.....) του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της με αριθμό απόφασης ...../2022 και με ημερομηνία 31/01/2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ζ του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. .../2022 και με ημερομηνία 31/01/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. ζ του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής, της οποίας ζητείται η επανεξέταση και ακύρωση, καθώς και την από 31/01/2022 σχετική Έκθεση Ελέγχου.

6. Την Έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με Α.Φ.Μ ..... , 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' αριθμό ...../2022 και με ημερομηνία 31/01/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. ζ του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.400,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 παρ. 1 περ. ζ' σε συνδυασμό με την παρ.2 περ. ε' του ίδιου νόμου, όπως ισχύει σήμερα, και της ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 στην οποία διευκρινίζεται ότι για παράβαση που 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. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου. Η παράβαση αφορά στην κατοχή από την προσφεύγουσα δύο Αριθμών Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 31/01/2022 Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εγγράφηκε εν γνώσει της, 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.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 31/01/2022, Έκθεση Ελέγχου βάσει της ...../2021 Απόφασης του ..... Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... η οποία συντάχθηκε σε συμμόρφωση προς την υπ' αριθ. .... /2021 Απόφαση του ... Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., που αναπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια Φορολογική Αρχή, προκειμένου να διενεργήσει τα νόμιμα για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης ως προς την Πράξη Επιβολής Προστίμου Μητρώου ποσού 4.400,00€ που βεβαιώθηκε στις 19/06/2017 στην προσφεύγουσα λόγω της εν γνώσει της εγγραφής στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μία φορές, προβαίνοντας στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση ΑΦΜ περισσότερων του ενός, τους οποίους και έχει χρησιμοποιήσει σε συναλλαγές της με την Φορολογική Διοίκηση, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα είχε ασκήσει την με αριθ. πρωτ...../22-05-2017 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ...../2017 και με αριθ. πρωτ...../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Μητρώου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ποσού 4.400,00 €, που της επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εγγράφηκε εν γνώσει της, στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μια φορές, επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ. 5559/2017 απορριπτική απόφαση ΔΕΔ. Εν συνεχεία άσκησε την με αριθ. πρωτ. .... /2017 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... και εκδόθηκε η με αριθ...../2021 απόφαση του ..... Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., η οποία ακύρωσε την με αριθ. 5559/2017 απόφαση ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή,

προκειμένου να διενεργήσει νόμιμα σχετικά με την τήρηση του τύπου προηγούμενης ακρόασης. Σε συμμόρφωση προς την υπ' αριθ. .... /2021 απόφαση του ..... Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., που ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Φορολογική Αρχή, η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής προέβη στις νόμιμες ενέργειες σχετικές με την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση με αρ.... /2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής και η με ημερομηνία 31/01/2022 έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου, βάσει της οποίας αυτή εκδόθηκε.

Από την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και εναλλακτικής φορ/σης φορ/κων κατοίκων ημεδαπής διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εγγράφηκε εν γνώσει της, στο φορολογικό Μητρώο περισσότερες από μια φορές, προβαίνοντας στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση δύο (2) ΑΦΜ, τους οποίους και χρησιμοποίησε σε συναλλαγές της με την Φορολογική Διοίκηση, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγουσα διατηρούσε τους παρακάτω δύο ΑΦΜ που παρουσίαζαν την εξής εικόνα:

α) ο Α.Φ.Μ. ...., αποδόθηκε στις 30/12/2003 ως ..... του ..... και της ....., με αρ. διαβατηρίου ..... /01-01-1981 Χώρα Εξωτερικού και φορολογικό εκπρόσωπο τον ..... με Α.Φ.Μ. ...., ο οποίος έχει ήδη διαγραφεί λόγω θανάτου του στις 08/01/2004 και δεν έχει αντικατασταθεί ως σήμερα. Στον ΑΦΜ αυτόν δηλώνει έγγαμη από 30/12/2003, με τον ..... με ΑΦΜ .....

β) ο Α.Φ.Μ. ...., ο οποίος αποδόθηκε στις 30/05/2002 από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως ..... του ..... και της ....., με αρ. διαβατηρίου ..... /1997 Χώρα εξωτερικού (στις 07/01/2016 αντικαταστάθηκε με το ..... /2007 διαβατήριο Αυστραλίας) και φορολογικό εκπρόσωπο την ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... Στον Α.Φ.Μ. αυτό δηλώνει έγγαμη από 30-5-2002 με τον ..... με Α.Φ.Μ. ....

Η προσφεύγουσα με τον ΑΦΜ ..... υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τον σύζυγό της για τα οικονομικά έτη 2002-2003 και 2005-2022 δηλώνοντας εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων. Επίσης δήλωσε στο Ε9 το 50% της πλήρους κυριότητας ενός διαμερίσματος ..... ορόφου, επιφάνειας 63 τ.μ. στην οδό ..... Με τον ΑΦΜ ..... υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τον σύζυγό της για τα οικονομικά έτη 2003, 2005-2011 και 2016, στις οποίες δήλωνε την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας επιφάνειας 27 τ.μ. με ποσοστό 50% η ίδια και 50% ο σύζυγός της, εκτός του οικ. έτους 2016 όπου δήλωσε μόνο ότι είναι κάτοικος εξωτερικού. Επίσης με αυτόν τον ΑΦΜ δήλωσε στο Ε9 το 50% της πλήρους κυριότητας ενός ισογείου διαμερίσματος, επιφάνειας ..... στην οδό .....

Μετά τη διαπίστωση των ανωτέρω, η προσφεύγουσα διέγραψε τα ακίνητά της από το Ε9 του ΑΦΜ ..... και εμφανίζονται πλέον διορθωμένα μόνο στον ΑΦΜ .....

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η διπλή εγγραφή στο φορολογικό μητρώο έγινε εκ παραδρομής και οφείλεται αποκλειστικά σε παρεξήγηση καθώς είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού. Από την απόδοση δύο ΑΦΜ η προσφεύγουσα δεν έχει προσποριστεί καμία φορολογική ωφέλεια, αφού δεν διαπιστώθηκαν φορολογικές παραβάσεις οι οποίες να έγιναν με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Επιπλέον η προσφεύγουσα πάντα επεδείκνυε την προσήκουσα επιμέλεια σε όλες της τις φορολογικές υποχρεώσεις και η ύπαρξη των δύο ΑΦΜ διαπιστώθηκε κατόπιν υπόδειξης της ίδιας.
- Το πρόστιμο των 4.400,00 € που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/1997, όπως έχει αντικατασταθεί από τον ν.4174/2013, είναι δυσμενέστερο για την προσφεύγουσα σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις. Ο έλεγχος αυθαίρετα έκρινε ότι η φορολογική παράβαση συντελέστηκε έως 31/12/2013 ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής της.
- Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη, ανατιολόγητη, αβάσιμη και μη νόμιμη και το επιβληθέν βάσει αυτής πρόστιμο είναι υπερβολικό. Το πραγματικό γεγονός της ύπαρξης δύο ΑΦΜ διαπιστώνεται χωρίς να διερευνάται ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης αυτών των δύο ΑΦΜ και η ενδεχόμενη με δόλο χρησιμοποίησή τους στις συναλλαγές του προσφεύγοντος με την Διοίκηση. Η παράλειψη καθιστά ελλιπή την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης δεδομένου ότι πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά και οι δύο προϋποθέσεις, ήτοι η εν γνώση απόκτηση και η χρησιμοποίηση των ΑΦΜ από τον φορολογούμενο, προκειμένου η Δ.Ο.Υ. να προχωρήσει στην επιβολή του σχετικού προστίμου.

**Επειδή,** σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας):

«1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.» Επομένως, σε αυτή την περίπτωση η προσφεύγουσα, όντας φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, εμπρόθεσμα άσκησε στις 31/03/2022 την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ' αριθ. ....../2022 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου που θυροκολλήθηκε στις 10/02/2022.

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1 και 2 του Ν. 4174/2013:

«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:

«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: α)...., β)...., γ)...., δ)...., ε)....., στ)....., ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η).....».

2.Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)...., β)...., γ)...., δ)...., ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.»

**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 τα οριζόμενα της παρ.6 του άρθρου 9 του ν. 2523/97:

«6. 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,** 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):

#### **«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 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 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, εν προκειμένω, η διάπραξη της παράβασης ανάγεται στην ημερομηνία που εκδόθηκε ο δεύτερος Α.Φ.Μ., ήτοι την 30-12-2003, 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, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1120/27-4-1998 με θέμα "Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών περί Υποχρεωτικής χορήγησης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) και διαδικασίες απόδοσης του":

**«Δ. Διαδικασία απόδοσης ΑΦΜ για τις ΔΟΥ που εντάσσονται στο TAXIS**

**(Δήλωση - Χρόνος - Αρμόδια ΔΟΥ και Βεβαίωση απόδοσης)**

1. Για τα Φυσικά Πρόσωπα, η απόδοση ΑΦΜ προηγείται σε κάθε περίπτωση της βεβαίωσης έναρξης εργασιών. Σε όσα Φυσικά Πρόσωπα έχει αποδοθεί ΑΦΜ από οποιαδήποτε αιτία, δεν χορηγείται νέος ΑΦΜ.

.....

Επίσης, ο ΑΦΜ που έχει αποδοθεί σε Φυσικό Πρόσωπο δεν αλλάζει και όταν μεταβάλλεται οποιοδήποτε στοιχείο που είχε δηλωθεί στη δήλωση απόδοσης ΑΦΜ, όπως η οικογενειακή του κατάσταση, η διεύθυνση κατοικίας, το επάγγελμά του, η ταυτότητά του, η αρμόδια ΔΟΥ κ.λπ.

Στην περίπτωση που σε Φυσικό Πρόσωπο δεν έχει αποδοθεί ΑΦΜ και ζητήσει την απόδοσή του ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, τότε ο ΑΦΜ αποδίδεται από την αρμόδια ΔΟΥ που υποβάλλεται η δήλωση έναρξης εργασιών, προηγείται όμως της χορήγησης της βεβαίωσης έναρξης εργασιών.

.....

2. Τα Φυσικά Πρόσωπα για την απόδοση ΑΦΜ, συμπληρώνουν και υποβάλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ το έντυπο Μ1 "Δήλωση Απόδοσης ΑΦΜ/Μεταβολής ατομικών στοιχείων", με διαγραφή της ένδειξης "Μεταβολής ατομικών στοιχείων".

Η δήλωση αυτή επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8, Ν.1599/1986 και κατά την υποβολή της επιδεικνύεται υποχρεωτικά η ταυτότητα (αστυνομική, στρατιωτική κ.λπ.) του προσώπου που ζητά να του αποδοθεί ΑΦΜ. Αν πρόκειται για αλλοδαπό, επιδεικνύεται

υποχρεωτικά το διαβατήριό του και κατατίθεται, επίσημα μεταφρασμένη επικυρωμένη φωτοτυπία του, όπου απαιτείται. Το Φυσικό Πρόσωπο που στερείται ταυτότητας, συνυποβάλλει με την παραπάνω δήλωση το πιστοποιητικό γέννησής του.

Με τη δήλωση απόδοσης ΑΦΜ, συνυποβάλλεται από το Φυσικό Πρόσωπο και το έντυπο Μ7 "Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου", με το οποίο δηλώνονται τα πρόσωπα (Φυσικά, Νομικά, Ένωση Προσώπων), με τα οποία έχει σχέση και συμπληρώνουν τη φορολογική του εικόνα. Η σχέση αυτή είναι, είτε οικογενειακή (σύζυγος), είτε επαγγελματική, όπως διαχειριστής σε εταιρία, αντίκλητος, πληρεξούσιος, εγγυητής, αντιλήπτορας κ.λπ.

Σε περίπτωση μεταβολής οποιουδήποτε στοιχείου που έχει δηλωθεί με το έντυπο Μ1 "Δήλωση Απόδοσης ΑΦΜ / Μεταβολής ατομικών στοιχείων", υποβάλλεται το ίδιο έντυπο, με διαγραφή της ένδειξης "Απόδοσης ΑΦΜ" και αναγράφονται τα στοιχεία που μεταβάλλονται. Το ίδιο συμβαίνει και με τη μεταβολή στοιχείων ή την πρόσθεση νέων στοιχείων που δηλώθηκαν με το έντυπο Μ7 "Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου".

.....

6. Στο Φυσικό Πρόσωπο μη επιτηδευματία αποδίδεται άμεσα ΑΦΜ. Ο ΑΦΜ δεν αποδίδεται άμεσα εάν κατά την εισαγωγή των στοιχείων στην Κεντρική Βάση Δεδομένων του ΚΕΠΥΟ εντοπισθούν ενδείξεις τέτοιες, που δεν διασφαλίζουν τη μοναδικότητα του ΑΦΜ, όπως ανεύρεση άλλου ΑΦΜ με τα ίδια στοιχεία, ίδια ταυτότητα κ.ά. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να ζητηθούν πρόσθετα στοιχεία, είτε από τον υπόχρεο, είτε από άλλη ΔΟΥ, είτε από άλλη Αρχή, όπως Αστυνομία, Δήμο. Μετά την έρευνα αυτή αποδίδεται ο ΑΦΜ.

Επισημαίνεται ότι για τις ΔΟΥ εκτός TAXIS, είναι υποχρεωτική η επικοινωνία με την Κεντρική Βάση Δεδομένων του ΚΕΠΥΟ σε κάθε περίπτωση απόδοσης ΑΦΜ. Ο ΑΦΜ θα αποδίδεται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. Σε πολλές περιπτώσεις που υποβάλλεται δήλωση απόδοσης ΑΦΜ και ταυτόχρονα δήλωση έναρξης εργασιών, πιθανώς να προκύπτει ότι έχει ήδη αποδοθεί ΑΦΜ στον υπόχρεο από την ίδια ή άλλη ΔΟΥ. Τότε δεν αποδίδεται άλλος ΑΦΜ, αλλά η βεβαίωση έναρξης εργασιών χορηγείται με τον ήδη υπάρχοντα ΑΦΜ, δεδομένου ότι ο ΑΦΜ διατηρείται για όλη τη διάρκεια της ζωής του Φυσικού Προσώπου.

.....

## **Ε. Οδηγίες για απενεργοποίηση διπλών πραγματικών ή προσωρινών ΑΦΜ**

### **1. Περισσότεροι του ενός πραγματικοί ΑΦΜ (διπλοί ΑΦΜ)**

Σε κάποιες περιπτώσεις έχουν αποδοθεί από τις ΔΟΥ (μηχανογραφημένες ή μη), περισσότεροι του ενός ΑΦΜ σε Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα. Για την απενεργοποίηση των παραπάνω ΑΦΜ, απαιτείται να κληθεί ο υπόχρεος και να συμπληρώσει τη δήλωση Μ13 "Δήλωση απενεργοποίησης ΑΦΜ". Σημειώνεται ότι, όσες ΔΟΥ δεν έχουν παραλάβει τη δήλωση απενεργοποίησης ΑΦΜ, η διαδικασία της απενεργοποίησης των διπλών ΑΦΜ γίνεται χωρίς τη συμπλήρωσή της. Ο μοναδικός ΑΦΜ που θα παραμείνει τελικά με τα στοιχεία του υπόχρεου, επιλέγεται από τη ΔΟΥ. Για την επιλογή αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη ποιος ΑΦΜ χρησιμοποιείται.

β) Σε φορολογούμενο που του είχε αποδοθεί ΑΦΜ λόγω υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος, το οποίο και διέκοψε μεταγενέστερα και στη συνέχεια του αποδόθηκε δεύτερος ΑΦΜ, λόγω υποβολής νέας δήλωσης έναρξης εργασιών άλλου επιτηδεύματος, επιλέγεται από τη ΔΟΥ ο τελευταίος ΑΦΜ, με τον οποίο έχει θεωρήσει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του και απενεργοποιείται ο ΑΦΜ που δεν χρησιμοποιείται. Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που έχει αποδοθεί από διαφορετική ΔΟΥ ο δεύτερος ΑΦΜ, τότε η ΔΟΥ που έχει στο Μητρώο της τον ΑΦΜ που δεν χρησιμοποιείται, τον μεταγράφει στη ΔΟΥ που έχει τον ενεργό ΑΦΜ, η οποία και προβαίνει στην άμεση απενεργοποίησή του. Είναι

ευνόητο ότι ταυτόχρονα με τη μεταγραφή του ΑΦΜ μεταφέρονται και τα τυχόν υπάρχοντα χρέη σε αυτόν. Όταν από την έρευνα της ΔΟΥ αποδειχθεί ότι, φορολογούμενος κατέχει δύο ΑΦΜ, τους οποίους χρησιμοποιεί, είτε στα φορολογικά του στοιχεία, είτε για την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, απόδοσης φόρων, τελών ή εισφορών, είτε για τη χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας, τότε εκτός της διαδικασίας της απενεργοποίησης, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, πρέπει να του επιβληθούν και οι κυρώσεις που ορίζονται στο τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, σύμφωνα και με τις οδηγίες που σας δόθηκαν με την εγκύκλιο υπ' αριθ. 125403/2171/Α0012/ΠΟΛ.1317/2.12.1997.

Η διαδικασία απενεργοποίησης των διπλών πραγματικών ΑΦΜ αφορά όλες τις ΔΟΥ μηχανογραφημένες και μη και η εφαρμογή της αρχίζει από την παραλαβή της παρούσας.

Ο εντοπισμός διπλών ΑΦΜ για τις ΔΟΥ που λειτουργούν με χειρόγραφο σύστημα, γίνεται από το ΚΕΠΥΟ. Από τις ΔΟΥ είναι δυνατός ο εντοπισμός μόνο από τα φορολογικά στοιχεία των υποχρεων (όπως επιτηδευματίας που υποβάλλει με άλλο ΑΦΜ περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ και με άλλο ΑΦΜ δήλωση φορολογίας εισοδήματος) ή από πληροφορίες, που πιθανώς να έχει η ΔΟΥ, ότι ο συγκεκριμένος φορολογούμενος συναλλάσσεται ή λαμβάνει αποδεικτικά και από άλλες ΔΟΥ με διαφορετικό ΑΦΜ. Σε κάθε περίπτωση πάντως, η ΔΟΥ που λειτουργεί χειρόγραφα, πρέπει να έρχεται σε επικοινωνία με την Κεντρική Βάση Δεδομένων του ΚΕΠΥΟ, από την οποία θα ζητά την απενεργοποίηση του διπλού ΑΦΜ. Ο εντοπισμός των διπλών ΑΦΜ στις μηχανογραφημένες ΔΟΥ είναι ευκολότερος, λόγω της άμεσης πρόσβασης στην Κεντρική Βάση του ΚΕΠΥΟ.»

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1317/2-12-1997 “Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις”:**

**«ΣΤ β' Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Δ/νη Μητρώου)**

**Παράγραφος 1 - Εδάφιο τρίτο**

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).

.....

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 υπόχρεου. Αν ο διαφορετικός ΑΦΜ χρησιμοποιήθηκε σε άλλη ΔΟΥ, συντάσσεται πληροφοριακό δελτίο από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ αυτής, προς τον προϊστάμενο της ΔΟΥ φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου, ο οποίος και επιβάλλει το παραπάνω πρόστιμο.

4. Η επιβολή των παραπάνω προστίμων, ρυθμίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου, όπου ρητά ορίζεται ότι, στην περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή του δικαστικού συμβιβασμού, τα πρόστιμα αυτά περιορίζονται στο 1/3.

5. Τα πρόστιμα των παραπάνω εδαφίων ισχύουν από 1.1.1998.»

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

Με τον Α.Φ.Μ. ...., υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με τον σύζυγό της, για τα οικον. έτη 2002-2003 & 2005-2015, στις οποίες δήλωσε εισοδήματα. Επίσης, μ' αυτόν τον Α.Φ.Μ. υπέβαλε δηλώσεις Ε9, όπου δήλωσε την πλήρη κυριότητα: του 50% ενός διαμερίσματος ..... ορόφου, επιφάνειας ..... τμ στην οδό .....

Με τον Α.Φ.Μ. ...., υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος, με τον σύζυγό της, για τα οικον. έτη 2003, 2005-2011 & 2016, στις οποίες δήλωσε την ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας επιφάνειας ..... τμ με ποσοστό 50% η ίδια και 50% ο σύζυγός της, εκτός από το οικ. 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, η προσφεύγουσα διέγραψε τα ακίνητά της 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 της προσφεύγουσας.

**Επειδή**, δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη εν γνώση της στις σχετικές ενέργειες για απόκτηση δεύτερου Α.Φ.Μ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα 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 31/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2022 προσβαλλόμενης πράξης.

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

**Πράξη Επιβολής Προστίμου (α/α ...../2022, 31/01/2022):** **4.400,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.