



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 27/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2406

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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 04/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου ΑΓΙΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός , κατά της υπ' αριθμ. /31-01-2022 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/01/2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Επί της από 04/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. /31-01-2022 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **4.400,0 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το πρώτο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 48 του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι, σύμφωνα με την από 31/01/2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εγγραφεί σε γνώση της στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές μέχρι 31/12/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Από την κείμενη νομοθεσία και την ερμηνευτική εγκύκλιο καθίσταται απολύτως σαφές ότι ο σκοπός του νομοθέτη είναι να αποτρέπονται φαινόμενα εξαπατήσεως της φορολογικής Αρχής, με τη χρήση από το ίδιο πρόσωπο περισσοτέρων του ενός ΑΦΜ, οι οποίοι του παρέχουν τη δυνατότητα να αποκρύπτει εισοδήματα και εξ αυτού του λόγου να φοροδιαφεύγει, να εκφεύγει των φορολογικών ελέγχων και των επιβαλλόμενων από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητάς του υποχρεώσεων, να έχει τα ευεργετήματα του φορολογικά ενήμερου ενώ στην ουσία δεν είναι κλπ. Για το λόγο αυτό και απαιτεί δόλο, δηλαδή εσκεμμένη και εν γνώσει συμπεριφορά η οποία να κατατείνει στην εξαπάτηση της Φορολογικής αρχής και την αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων. Τέτοια συμπεριφορά της δεν προκύπτει ούτε από το ίδιο το «ιστορικό» της Εκθέσεως Ελέγχου αλλά ούτε και μπορεί να συναχθεί συμπερασματικά.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε χωρίς να κληθεί η ίδια να παράσχει εξηγήσεις.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αναιτιολόγητη, καθώς η γενικόλογη αναφορά ότι «τελούσε σε γνώση» ή «ενήργησε από δόλο», χωρίς την παράθεση συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και εκδηλώσεων συμπεριφοράς της οι οποίες να καταφάσκουν τον επικαλούμενο δόλο, στερεί από την προσβαλλόμενη πράξη ακόμη και τη στοιχειώδη αιτιολογία, πολύ περισσότερο την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη.

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 11 του ν. 4174/2013 “Αριθμός φορολογικού μητρώου”:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2515/1997 “Υποχρεωτική χορήγηση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου”:

«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 εν κατάσταση 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, στο άρθρο 4 του ν. 2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 21 του ν.2948/2001, ορίζεται:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 6 του ν. 2523/1997, ως ισχύει:

«Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5, 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα του 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 επόμενου, του πρακτικού της αποδοχής της διαφοράς ή του δικαστικού συμβιβασμού, μήνα, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο σχετικό πρακτικό.»

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 48 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Ν.2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλλει,

ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)”:

«.....

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. 2523/1997, 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, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών 1027411/842/ΔΜ/ 26-2-1998 “Υποχρεωτική χορήγηση Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) και διαδικασίες απόδοσής του” (ΦΕΚ Β' 193/ 03-03-1998), η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1106/8-4-1998, με τις τροποποιήσεις της Απόφασης 1040439/972/ΔΜ/ 9-5-2002 και ίσχυε πριν την κατάργησή της με την ΠΟΛ.1006/31-12-2013:

«Άρθρο 2

Υποχρεωτική χορήγηση ΑΦΜ

Χορηγείται υποχρεωτικά ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) στα παρακάτω πρόσωπα:

1. Στα ημεδαπά Φυσικά Πρόσωπα, Νομικά Πρόσωπα και Ενώσεις Προσώπων καθώς και στα αλλοδαπά Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα, που είτε ιδρύουν υποκατάστημα ή γραφείο στην Ελλάδα είτε είναι

υπόχρεα σε υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 1642/1986, όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά, ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτουν εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας.

2. Στους υπόχρεους σε υποβολή όλων των φορολογικών δηλώσεων και εντύπων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν κάθε φορά.

3. Σε όσους αποκτούν επιβατικό ή φορτηγό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, μοτοσικλέτα άνω των 50 κ.ε., μηχανήμα έργων γενικά, σκάφος αναψυχής, αεροπλάνο, ελικόπτερο ή ανεμόπτερο καθώς και σε όσους χορηγείται άδεια ικανότητας οδήγησης των ανωτέρω.

4. Στις έγγαμες γυναίκες που υποβάλλουν με τους συζύγους τους κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και δεν διαθέτουν ΑΦΜ.

5. Σε όσους υποβάλλουν δήλωση φορολογίας κεφαλαίου λόγω απόκτησης κινητών ή ακινήτων περιουσιακών στοιχείων από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και εμπράγματων δικαιωμάτων επ' αυτών.

.....

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 6

Χρόνος απόδοσης ΑΦΜ - Βεβαίωση απόδοσης

1. Στα Φυσικά Πρόσωπα ο ΑΦΜ αποδίδεται αμέσως μετά τον έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών και την επικοινωνία με την κεντρική βάση του συστήματος. Στην περίπτωση της ταυτόχρονης υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών επιτηδεύματος, ο ΑΦΜ αποδίδεται με τη χορήγηση της βεβαίωσης έναρξης εργασιών.

.....»

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 υπόχρεων (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/νση 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 από 31/01/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης αναφέρονται τα εξής:

«Κατόπιν της με α/α/08.12.2021 εντολής του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, που αφορά σε Απενεργοποίηση Α.Φ.Μ. της ως άνω ελεγχόμενης, κατοίκου Αγ. Δημητρίου επί της οδού, η οποία εμφανίζεται με δύο (2) Α.Φ.Μ. ήτοι:

α) Α.Φ.Μ. (..... του) (Α.Δ.Τ. /01.01.1977 ΚΓ Τ.Α Αθηνών)
(απενεργοποιείται)

β) Α.Φ.Μ. (..... του) (Α.Δ.Τ. /16.05.1997 Α.Τ. Αγ. Δημητρίου) (διατηρείται)

διενεργήσαμε έλεγχο στα έγγραφα και στα αρχεία της Υπηρεσίας μας (φυσικό και ηλεκτρονικό) και διαπιστώσαμε τα παρακάτω:

Σχετικά με τον Α.Φ.Μ. (..... του) (Α.Δ.Τ. /01.01.1977 ΚΓ Τ.Α Αθηνών):

- Στο συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. έχει γίνει έναρξη επιχείρησης με ημερομηνία 13.01.1995 και διακοπή 19.03.1996, με αντικείμενο και έδρα στη Αγ. Δημήτριος.
- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις Φ.Π.Α.
- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος .
- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν υπάρχουν ακίνητα ούτε αυτοκίνητα (μέχρι την ημέρα του ελέγχου).
- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν υπάρχουν βεβαιωμένα ατομικά χρέη. Δεν εμφανίζεται ως συνυπεύθυνη ή συνυπόχρεη σε άλλα βεβαιωμένα χρέη (μέχρι την ημέρα του ελέγχου).
- Για το συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. δεν έχουν εκδοθεί αποδεικτικά φορολογικής ενημερότητας, τουλάχιστον από την εφαρμογή του συστήματος “taxis” και μέχρι την ημέρα του ελέγχου.

Σχετικά με τον Α.Φ.Μ. (..... του) (Α.Δ.Τ. /16.05.1997 Α.Τ. Αγ. Δημητρίου)

- Ο συγκεκριμένος Α.Φ.Μ. εκδόθηκε μεταγενέστερα του ως άνω Α.Φ.Μ., με τον οποίο είχε γίνει έναρξη δραστηριότητας.
- Με τον Α.Φ.Μ. εμφανίζεται να έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2011-2021 (χρήσεις 2010 έως 2020), με διεύθυνση, ΤΚ, Αγ. Δημήτριος και με σύζυγο τον του ΑΦΜ

Πρέπει να σημειωθεί ότι ενώ εμφανίζονται ως σύζυγοι από 29.09.1962, στις φορολογικές δηλώσεις δεν υπάρχει ΑΦΜ της εν λόγω φορολογουμένης μέχρι το οικ. έτος 2010 (χρήση 2009).

- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν έχει γίνει έναρξη δραστηριότητας (μέχρι την ημέρα του ελέγχου).
- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν υπάρχουν ακίνητα ούτε αυτοκίνητα (μέχρι την ημέρα του ελέγχου).

- Στον Α.Φ.Μ αυτόν δεν υπάρχουν βεβαιωμένα ατομικά χρέη. Δεν εμφανίζεται ως συνυπεύθυνη ή συνυπόχρεη σε άλλα βεβαιωμένα χρέη (μέχρι την ημέρα του ελέγχου).
- Για τον συγκεκριμένο Α.Φ.Μ. δεν έχουν εκδοθεί αποδεικτικά φορολογικής ενημερότητας, τουλάχιστον από την εφαρμογή του συστήματος “taxis” και μέχρι την ημέρα του ελέγχου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, εν προκειμένω στην περίπτωση της, δεν υφίσταται από την πλευρά της δόλος, ήτοι εσκεμμένη και εν γνώσει της συμπεριφορά, η οποία να κατατείνει στην εξαπάτηση της Φορολογικής αρχής και την αποφυγή φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς:

- Οι δύο ΑΦΜ ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν παραλλήλως.
- Ουδέν περιουσιακό στοιχείο απέκτησε είτε με τον ένα ΑΦΜ είτε με τον άλλο.
- Ουδέν χρέος δημιούργησε προς το Δημόσιο (αλλά και προς οποιονδήποτε τρίτο), είτε με τον ένα ΑΦΜ είτε με τον άλλο, ώστε να τεθεί ζήτημα αποφυγής πληρωμής των χρεών αυτών.
- Ουδέποτε ζήτησε αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας (παρότι ήταν ενήμερη) για χρέη προς το Δημόσιο, για να εισπράξει οποιοδήποτε ποσό ούτε και εισέπραξε.
- Είχε εντελώς λησμονήσει ότι της είχε δοθεί ο πρώτος ΑΦΜ, τον οποίο ασφαλώς θα χρησιμοποιούσε για την υποβολή των Δηλώσεων Φορολογίας εισοδήματος, καθώς δεν είχε λόγο να τον αγνοήσει και να υποβληθεί στη διαδικασία για χορήγηση δευτέρου.
- Στα πλαίσια της ανάγκης βιοπορισμού της ίδιας και της οικογένειάς της επιχείρησε να ασκήσει μια δραστηριότητα (εκμετάλλευση Καφετέριας), η οποία διεκόπη μέσα σε διάστημα ενός (1) έτους, εξ αιτίας της κακής πορείας της και της αδυναμίας της να τη συνεχίσει. Για την ανάγκη αυτής της δραστηριότητας, ζήτησε και έλαβε ΑΦΜ, ο οποίος δεν ήταν υποχρεωτικός μέχρι τότε για τους μη έχοντες ακίνητα και εισοδήματα και μη ασκούντες επαγγελματική δραστηριότητα.
- Ο νέος ΑΦΜ, για τον οποίο δε θυμάται πώς και πότε της αποδόθηκε, αλλά ούτε και οι προσβαλλόμενες πράξεις και εκθέσεις προσδιορίζουν, πράγματι χρησιμοποιήθηκε από αυτήν για την υποβολή κοινών με το σύζυγό της δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για πρώτη φορά το έτος 2010, δηλαδή δεκατρία (13) χρόνια μετά τη διακοπή της σύντομης δραστηριότητάς της.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν προκύπτει να διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο, ότι η προσφεύγουσα, **εν γνώσει της**, προέβη στις σχετικές ενέργειες για την απόκτηση ΑΦΜ περισσοτέρων του ενός, **τους οποίους και έχει χρησιμοποιήσει** σε συναλλαγές της με τη Φορολογική Διοίκηση, π.χ. στην έκδοση ή τη λήψη φορολογικών στοιχείων, ούτε έχει υποβάλει σκόπιμα φορολογικές δηλώσεις με διαφορετικούς ΑΦΜ, π.χ. διπλές φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος σε διαφορετικές Δ.Ο.Υ., υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. ή παρακρατούμενων φόρων και τελών με άλλο ΑΦΜ απ’ αυτό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ούτε προκύπτει να έχει αιτηθεί πιστοποιητικά ή βεβαιώσεις ή αποδεικτικά φορολογικής ενημερότητας. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν γνώριζε για την ύπαρξη δύο ΑΦΜ και δεν είχε δόλο για την απόκτησή τους γίνεται αποδεκτός.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /31-01-2022 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, φορολογικού έτους 2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2529/1997: **0,00**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.