



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1792

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. / / 26.8.2021 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η

τροποποίηση, καθώς και την υπ' αριθμ./26.8.2021 έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 19.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ, για την οποία δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι κατατέθηκε εκπρόθεσμα, άρα θεωρείται ότι κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./26.8.2021 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ν. 2523/1997 ύψους 4.400,00 € λόγω της κατοχής και της χρησιμοποίησης περισσότερων του ενός ΑΦΜ και συγκεκριμένα των ΑΦΜ και

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Πριν την πραγματοποίηση της έναρξης δραστηριότητάς του στις 26.11.2014 δε γνώριζε την ύπαρξη του ως άνω δεύτερου ΑΦΜ, θεώρησε δε ότι αυτός θα απενεργοποιούνταν ή θα τροποποιούνταν από τη Φορολογική Διοίκηση. Τον ΑΦΜ αυτόν δεν τον είχε δημιουργήσει ο ίδιος, αλλά προφανώς οι γονείς του, κάτι που γνώριζαν οι αρμόδιοι υπάλληλοι, οι οποίοι είχαν υποβάλει για λογαριασμό του παλαιές δηλώσεις (προ του 2014) φόρου εισοδήματος και Ε9 κ.ο.κ. Ο ΑΦΜ αυτός είχε εκδοθεί στο όνομα, όταν ήταν ακόμα ανήλικος, και δε χρησιμοποιούνταν. Καθ' υπόδειξη της αρμόδιας υπαλλήλου στο μητρώο προσκόμισε τη ληξιαρχική πράξη αλλαγής του ονόματος δυνάμει δικαστικής απόφασης, καθώς και πρόσφατο δελτίο αστυνομικής ταυτότητας.

Το αρμόδιο όργανο υπέπεσε σε εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου, ήτοι της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθώς ο ίδιος αγνοούσε ανυπαίτια τον ΑΦΜ, ο οποίος αποδόθηκε στο πρόσωπό του από τους γονείς του το 2002 και όχι από τον ίδιο σε κάθε περίπτωση και τον οποίο ουδέποτε τον έχει χρησιμοποιήσει και τυχαία ενημερώθηκε από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. για την ύπαρξη των δύο ΑΦΜ, ενώ ο ίδιος είχε πλήρη άγνοια επί του θέματος. Σε όλες του τις συναλλαγές ο μόνος ΑΦΜ που χρησιμοποιούσε ήταν αυτός που αποδόθηκε από την Δ.Ο.Υ., ήτοι ο, και ο οποίος είναι ο μοναδικός ΑΦΜ που έχει χρησιμοποιήσει, η δε ύπαρξη των δύο ΑΦΜ είναι πράξη που έγινε εκ παραδρομής από αμέλεια και χωρίς κανένα δόλο από τον ίδιο και μάλιστα από αμέλεια της υπαλλήλου που τον απέδωσε.

- 2) Ουδέποτε κλήθηκε σε ακρόαση για να αναπτύξει τις απόψεις του κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, των άρθρων 5 και 6 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, καθώς και των αρχών της

αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης και καλόπιστης εμπιστοσύνης του στη Διοίκηση.

- 3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς έχει ετήσιο προσωπικό εισόδημα 3.136,02 € (από κοινού με τη σύζυγο 10.000 € περίπου, καθώς εκείνη έχει ετήσια εισοδήματα 7.000 €), η δε υπαιτιότητά του είναι μηδενική ή ελάχιστη, καθώς σε καμία περίπτωση δεν έκανε παράλληλη χρήση των δύο ΑΦΜ ούτε είχε δόλο ούτε ζημίωσε το δημόσιο συμφέρον, καθώς μάλιστα φορολογήθηκε με μεταφορά των δηλώσεων στον ορθό ΑΦΜ.
- 4) Παραβίαση του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της ΕΣΔΑ, και του άρθρου 25 του Συντάγματος. Ριζικός κλονισμός της οικονομικής του κατάστασης (ετήσιο εισόδημα 2022 3.136,02 €). Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Φορολογική Διοίκηση της υπ' αριθμ./26.8.2021 δήλωσής του περί απενεργοποίησης του ΑΦΜ (26.8.2021): «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) [...], ζ) [...] εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, η) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις [...] ζ' [...] της παραγράφου 1, στ) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία απόδοσης στον προσφεύγοντα από τη Φορολογική Διοίκηση του ως άνω ΑΦΜ (09.11.2011): «Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν [...] 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 διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. στ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία**, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ'). Σε περίπτωση που φορολογούμενος [...] εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). [...]. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι φορολογούμενος, φυσικό [...] πρόσωπο [...], 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 το 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., περισσοτέρων 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. ζ) [...]»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την 17.9.2014, ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης της υπ' αριθμ./17.9.2014 δήλωσής του περί μεταβολής επωνύμου: «Άρθρο 9: Απενεργοποίηση Α.Φ.Μ. 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 τη διενέργεια σχετικού ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ./19.6.2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...η Υπηρεσία μας διενήργησε σχετικό έλεγχο, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, όχι μόνο είχε εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο δύο φορές, αλλά επιπροσθέτως **είχε κάνει χρήση και των δύο ανωτέρω Α.Φ.Μ. κατά την ίδια χρονική περίοδο 2015-2019, κατά την οποία ήταν μάλιστα ενήλικος**, όπως φαίνεται και από την επισυναπτόμενη συνοπτική έκθεση ελέγχου απενεργοποίησης ΑΦΜ. Έτσι, είχε χρησιμοποιήσει: το Α.Φ.Μ. για την υποβολή δήλωσης Ε9 από το 2005 έως το 2019 και το Α.Φ.Μ. για την υποβολή δήλωσης Ε9 έτους 2019 και την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 έως και 2018. Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την απενεργοποίηση του Α.Φ.Μ. και τη διατήρηση του Α.Φ.Μ., ενώ παράλληλα εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη [...]. Στην κρινόμενη περίπτωση, η παράβαση της εγγραφής στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές διαπράχθηκε από τον προσφεύγοντα στις 09/11/2011, όταν και υπέβαλε στην τότε Δ.Ο.Υ. Σητείας την υπ' αριθμ./09-11-2011 δήλωση απόδοσης ΑΦΜ, ενώ ήδη είχε λάβει ΑΦΜ από την ίδια Δ.Ο.Υ. στις 24/04/2002. Επομένως, το πρόστιμο για την παράβαση αυτή (αφού διαπράχθηκε μέχρι την 31/12/2013 και ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσης) υπολογίζεται, όπως ορίζει η ΠΟΛ/20-11-2015, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 [...]. Από την παραπάνω διάταξη, καθώς και από την προαναφερθείσα ΠΟΛ, καθίσταται σαφές ότι για την επιβολή προστίμου, λόγω εγγραφής φορολογούμενου περισσότερες φορές στο φορολογικό μητρώο, πρέπει η αρμόδια Υπηρεσία να ελέγχει κάθε φορά κατά πόσο ο φορολογούμενος εν γνώσει του

κατέχει και χρησιμοποιεί περισσότερους από έναν ΑΦΜ. Εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε και ανωτέρω και προκύπτει και από την επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου απενεργοποίησης ΑΦΜ της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων όχι μόνο κατείχε δύο ΑΦΜ, αλλά έκανε χρήση και των δύο εν γνώσει του κατά την ίδια χρονική περίοδο 2015-2019 (βλ. αναλυτικά ανωτέρω στην ενότητα «Σύντομο Ιστορικό»). [...]»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Πριν την πραγματοποίηση της έναρξης δραστηριότητάς του στις 26.11.2014 δε γνώριζε την ύπαρξη του ως άνω δεύτερου ΑΦΜ, θεώρησε δε ότι αυτός θα απενεργοποιούνταν ή θα τροποποιούνταν από τη Φορολογική Διοίκηση. Τον ΑΦΜ αυτόν δεν τον είχε δημιουργήσει ο ίδιος, αλλά προφανώς οι γονείς του, κάτι που γνώριζαν οι αρμόδιοι υπάλληλοι, οι οποίοι είχαν υποβάλει για λογαριασμό του παλαιές δηλώσεις (προ του 2014) φόρου εισοδήματος και Ε9 κ.ο.κ. Ο ΑΦΜ αυτός είχε εκδοθεί στο όνομα το 2002, όταν ήταν ακόμα ανήλικος, και δε χρησιμοποιούνταν. Καθ' υπόδειξη της αρμόδιας υπαλλήλου στο μητρώο προσκόμισε τη ληξιαρχική πράξη αλλαγής του ονόματος δυνάμει δικαστικής απόφασης, καθώς και πρόσφατο δελτίο αστυνομικής ταυτότητας.

β) Το αρμόδιο όργανο υπέπεσε σε εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου, ήτοι της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθώς ο ίδιος αγνοούσε ανυπαίτια τον ΑΦΜ, ο οποίος αποδόθηκε στο πρόσωπό του από τους γονείς του το 2002 και όχι από τον ίδιο σε κάθε περίπτωση και τον οποίο ουδέποτε τον έχει χρησιμοποιήσει και τυχαία ενημερώθηκε από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. για την ύπαρξη των δύο ΑΦΜ, ενώ ο ίδιος είχε πλήρη άγνοια επί του θέματος. Σε όλες του τις συναλλαγές ο μόνος ΑΦΜ που χρησιμοποιούσε ήταν αυτός που αποδόθηκε από την Δ.Ο.Υ., ήτοι ο, και ο οποίος είναι ο μοναδικός ΑΦΜ που έχει χρησιμοποιήσει, η δε ύπαρξη των δύο ΑΦΜ είναι πράξη που έγινε εκ παραδρομής από αμέλεια και χωρίς κανένα δόλο από τον ίδιο και μάλιστα από αμέλεια της υπαλλήλου που τον απέδωσε.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί από το γεγονός ότι στις 17.9.2014 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης η υπ' αριθμ. /17.9.2014 δήλωση περί μεταβολής επωνύμου του προσφεύγοντος (επί τη βάσει της υπ' αριθμ. /7.7.2006 απόφασης του Πρωτοδικείου και της υπ' αριθμ. /6.3.2008 πράξης αναγνώρισης τέκνου της Συμβολαιογράφου) από το μέχρι εκείνη την ημερομηνία δηλωθέν στη Φορολογική Διοίκηση «.....» στο δυνάμει της εν λόγω δικαστικής απόφασης μεταβληθέν «.....» -δήλωση η οποία προφανώς υποβλήθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία αυτή είχε ήδη ενηλικιωθεί- συνάγεται ότι **το αργότερο κατά την ημερομηνία αυτή ο προσφεύγων γνώριζε την ύπαρξη (και) του ΑΦΜ** και επομένως ήδη κατά την ημερομηνία αυτή -και πάντως χωρίς υπαίτια καθυστέρηση («αμελλητί»)- είχε υποχρέωση (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 εδ. β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/31.12.2013 του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης της υπ' αριθμ. /17.9.2014 δήλωσής του περί μεταβολής επωνύμου (17.9.2014)) να προβεί σε δήλωση απενεργοποίησης του ενός εκ των δύο υφιστάμενων για το πρόσωπό του μέχρι την ημερομηνία αυτή ΑΦΜ, κατ' ελεύθερη επιλογή του (γι' αυτό και υφίστατο υποχρέωση υποβολής δήλωσης εκ μέρους του, για να δηλώσει δηλαδή ο ίδιος ποιου εκ των δύο υφιστάμενων για το πρόσωπό του ΑΦΜ επιθυμεί και επιλέγει την απενεργοποίηση), προκειμένου αυτός να μην είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί εφεξής. Από

τη στιγμή επομένως που ο προσφεύγων υπέβαλε μόλις στις 26.8.2021 (ήτοι σχεδόν επτά (7) χρόνια μετά) στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση απενεργοποίησης του εν λόγω ΑΦΜ συνάγεται ότι **πάντως για το διάστημα 17.9.2014-26.8.2021 αμφότεροι οι ΑΦΜ χρησιμοποιούνταν εν γνώσει του προσφεύγοντος**, το γεγονός δε ότι χρησιμοποιούνταν αμφότεροι κατά την περίοδο αυτή τεκμηριώνεται από το γεγονός ότι με τον μεν πρώτο ΑΦΜ (.....) υποβλήθηκαν δηλώσεις Ε9 του προσφεύγοντος για τα έτη 2015-2019, ενώ με τον δεύτερο (.....) υποβλήθηκαν δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα φορολογικά έτη 2014-2018 και δήλωσή του Ε9 για το έτος 2019, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα στο προπαρατεθέν απόσπασμα από την υπ' αριθμ. πρωτ./19.6.2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης όσο και κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Φορολογική Διοίκηση της υπ' αριθμ./26.8.2021 δήλωσής του περί απενεργοποίησης του ΑΦΜ (26.8.2021): «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*

[...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα». Ίδιου περιεχομένου με τις διατάξεις αυτές είναι οι διατάξεις του άρθρου 28 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022).

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης όσο και κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Φορολογική Διοίκηση της υπ' αριθμ./26.8.2021 δήλωσής του περί απενεργοποίησης του ΑΦΜ (26.8.2021): «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων». Ίδιου περιεχομένου με τη διάταξη αυτή είναι η διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης όσο και κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Φορολογική Διοίκηση της υπ' αριθμ./26.8.2021 δήλωσής του περί απενεργοποίησης του ΑΦΜ (26.8.2021): «Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...] πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις** [...]». Ίδιου περιεχομένου με τη διάταξη αυτή είναι η διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. στ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα

58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία**, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ'). [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ουδέποτε κλήθηκε σε ακρόαση για να αναπτύξει τις απόψεις του κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, των άρθρων 5 και 6 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, καθώς και των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης και καλόπιστης εμπιστοσύνης του στη Διοίκηση.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης όσο και κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα στη Φορολογική Διοίκηση της υπ' αριθμ./26.8.2021 δήλωσής του περί απενεργοποίησης του ΑΦΜ (26.8.2021)), αλλά και από την ίδιου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ, σε περίπτωση προστίμου που επιβάλλεται για διαδικαστική παράβαση, κατά την έννοια που έχει ο όρος αυτός σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα παράγραφο Ι 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του προσώπου, σε βάρος του οποίου πρόκειται να επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο· και αυτό είναι εύλογο, αφού στην περίπτωση αυτή δεν αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στο πρόσωπο αυτό (παραβάτη) ούτε η σχετική πράξη εκδίδεται κατόπιν επιμέτρησης του προς επιβολή προστίμου σύμφωνα με τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης της παράβασης, καθώς και τις λοιπές περιστάσεις που ασκούν τυχόν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου, ώστε να είναι υποχρεωτικό εξ αυτού του λόγου να κληθεί το εν λόγω πρόσωπο να εκφράσει τις απόψεις-αντιρρήσεις του σχετικά με το πρόστιμο αυτό και να έχει έτσι τη δυνατότητα να επηρεάσει τη λήψη της τελικής απόφασης από το αποφασίζον διοικητικό όργανο, αλλά το προβλεπόμενο πρόστιμο, επιβαλλόμενο λόγω μη τήρησης διαδικαστικής υποχρέωσης (εν προκειμένω, λόγω κατοχής και χρησιμοποίησης περισσότερων του ενός ΑΦΜ) και όχι ουσιαστικής υποχρέωσης, ήτοι της υποχρέωσης για έγκαιρη-εμπρόθεσμη, κατά νόμον, απόδοση του οφειλόμενου φόρου στο δημόσιο ταμείο, έχει ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και για το λόγο αυτό έχει καθοριστεί αντικειμενικά, ως ένα ενιαίο-αυτοτελές ποσό, χωρίς κλιμάκωση (εύρος μεταξύ μιας κατώτατης και μιας ανώτατης τιμής), χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη άλλοι παράγοντες, πολύ δε περισσότερο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη υποκειμενικοί παράγοντες που θα επέβαλλαν επιμέτρηση του προς επιβολή προστίμου, με αποτέλεσμα να παρίσταται άσκοπο-αλυσιτελές το να κληθεί να εκφράσει τις όποιες απόψεις-αντιρρήσεις του συναφώς το πρόσωπο, σε βάρος του οποίου πρόκειται αυτό να επιβληθεί, αφού δεν μπορεί να επηρεάσει τον τελικό προσδιορισμό του ύψους του, και συνεπώς να μην είναι εύλογο να πρέπει να τηρηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του -με την έννοια ότι θα ήταν υπερβολικό, θα ξεπερνούσε το σκοπό (*ratio legis*) του σχετικού θεσπισθέντος με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 6 παρ. 1 ν. 2690/1999 και 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Εξάλλου, β) οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης του άρθρου 5 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης και καλόπιστης εμπιστοσύνης του στη Διοίκηση προβάλλονται προφανώς αόριστα.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.*»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του - ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, καθώς έχει ετήσιο προσωπικό εισόδημα 3.136,02 € (από κοινού με τη σύζυγο 10.000 € περίπου, καθώς εκείνη έχει ετήσια εισοδήματα 7.000 €), η δε υπαιτιότητά του είναι μηδενική ή ελάχιστη, καθώς σε καμία περίπτωση δεν έκανε παράλληλη χρήση των δύο ΑΦΜ ούτε είχε δόλο ούτε ζημίωσε το δημόσιο συμφέρον, καθώς μάλιστα φορολογήθηκε με μεταφορά των δηλώσεων στον ορθό ΑΦΜ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Καταρχήν κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή

εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) με τις οικονομικές του δυνατότητες, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου (προστίμου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε (i) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **ως απόλυτου μεγέθους** ούτε (ii) ορωμένου του ύψους του **σε σύγκριση με την υπαιτιότητα του προσφεύγοντος** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στον προσφεύγοντα, αφού το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ν. 2523/1997 πρόστιμο επί κατοχής και χρησιμοποίησης περισσότερων του ενός ΑΦΜ στοχεύει στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της δημιουργίας συγκεχυμένης κατάστασης σχετικά με τη συνολική εικόνα (ήτοι την αληθινή φοροδοτική ικανότητα) των φορολογουμένων και της δι' αυτής δυσχέρανσης κάθε φορολογικού ελέγχου σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και προσδιορισμού και επιβολής των σχετικών φορολογικών επιβαρύνσεων κατά τρόπο που να πραγματώνεται δι' αυτών η κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, ήτοι της φορολόγησης σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου προσώπου, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος.

Εξάλλου, γ) η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας), κατά τα προεκτεθέντα και υπό το πρίσμα αυτών, δεν έχει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ν. 2523/1997 τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης), συμπεριλαμβανομένων της ύπαρξης και του βαθμού υπαιτιότητας του φορολογουμένου, δεδομένου ότι η εξασφάλιση της απρόσκοπτης διενέργειας φορολογικών ελέγχων σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα (ως τοιαύτης νοουμένης και της εξασφάλισης της αληθούς αποτύπωσης της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων) αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την πραγμάτωση της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης, ήτοι της φορολόγησης σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα εκάστου προσώπου (πρβλ. και υπ' αριθμ./2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ./2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα),/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα),/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα),/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι προβαλλόμενοι με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί α) παραβίασης εν προκειμένω του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της ΕΣΔΑ, και του άρθρου 25 του Συντάγματος και β) παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση προβάλλονται προφανώς αόριστα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 19.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /26.8.2021 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 4 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 4.400,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /26.8.2021 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.