



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

Θεσσαλονίκη,13-05-2026

Αριθμός απόφασης :1155

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4.Την από 16-01-2026 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

α)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων,

β)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων,
γ)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και
δ)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-01-2026 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του , με 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 την υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 27.075,27€ λόγω συνέργειας στην υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 28.909,88€ λόγω συνέργειας στην υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 22.354,06€ λόγω συνέργειας στη μη απόδοση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Με την υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 19.011,19€ λόγω συνέργειας στη μη απόδοση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 16-12-2025 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4987/2022 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθμ./...../02-10-2025 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αιτία ελέγχου αποτέλεσαν το υπ'αριθμ./2020 πληροφοριακό δελτίο και το υπ'αριθμ./2022 πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε σε συνάρτηση του με αριθμό πρωτ./...../...../07-09-2021 Δελτίου Πληροφοριών του Τμήματος Προστασίας Περιουσιακών Δικαιωμάτων της Διεύθυνσης Ασφαλείας Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το πόρισμα της Διεύθυνσης Ασφαλείας Θεσσαλονίκης, διάφορα άτομα (περισσότερα των τριών), τα οποία συγκρότησαν εγκληματική οργάνωση με δομή και διακριτούς ρόλους των μελών της, διαμόρφωσαν την κατάλληλη υποδομή με την ίδρυση εταιρειών στα ονόματα μελών της, έτσι ώστε αυτές, κατόπιν των εντολών των διευθυνόντων αυτής, να εξυπηρετούν τις ανάγκες επίτευξης του σκοπού της εγκληματικής οργάνωσης που είναι ο προσπορισμός παράνομου περιουσιακού οφέλους των μελών της με τη διάπραξη κακουργημάτων, μεταξύ των οποίων και η τέλεση κακουργηματικής απάτης σε βάρος επιχειρήσεων, μέσω ακάλυπτων επιταγών.

Με βάση τα αποτελέσματα από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφαλείας Θεσσαλονίκης, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προχώρησε σε φορολογικό έλεγχο στις εμπλεκόμενες εταιρίες και τα εμπλεκόμενα πρόσωπα. Μεταξύ των εμπλεκόμενων εταιριών είναι η εταιρία «.....», με ΑΦΜ Από τον έλεγχο εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ, ΚΦΔ και ΦΠΑ προέκυψε ότι η εν λόγω εταιρία υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα-έξοδα και τις φορολογητέες εκροές-εισροές και εκδόθηκαν σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και πράξεις επιβολής προστίμων ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ ετών 2019 και 2020. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι ο προσφεύγων είναι συνεργός στην υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, που υπόκειται στα ίδια πρόστιμα με το νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν.4987/2022. Για την διαπίστωση της παράβασης, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και ο υπ'αριθμ./2025 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Παραβίαση του άρθρου 20 παρ.1 και 2 του Συντάγματος περί πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας, με το να μην αναγνωρίζονται στον συνεργό τα δικαιώματα που έχει η εταιρία Συγκεκριμένα, δεν κλήθηκε σε προηγούμενη ακρόαση πριν την έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της εταιρίας, δεν του κοινοποιήθηκαν οι εν λόγω πράξεις και δεν τέθηκαν στην διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας. Δεν του δόθηκε η δυνατότητα για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, όπως στην εταιρία. Είναι πιθανόν η εταιρία να πετύχει την ακύρωση ή τον περιορισμό της φορολογικής οφειλής μέσω δικαστικής οδού και να έχει παρέλθει τριετία από την κοινοποίηση των πράξεων, ώστε ο προσφεύγων δεν θα μπορεί να ζητήσει την ακύρωση των πράξεων επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 74 ΚΦΔ. Επιπλέον, παραβιάζεται ουσιαστικά το δικαίωμα της ακρόασης, διότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων που του κοινοποιήθηκε είναι μόλις τρεις σελίδες, ενώ η έκθεση ελέγχου είναι 94 σελίδες και περιέχει επιπρόσθετα στοιχεία που δεν τέθηκαν υπόψη του.

2.Παραβίαση της ενωσιακής αρχής της αποτελεσματικότητας ως προς τις πράξεις που αφορούν ΦΠΑ, καθώς ο προσφεύγων καλείται να αποδείξει αρνητικό γεγονός, ότι δεν είναι συνεργός.

3. Δεν είναι αιτιολογημένος ο χαρακτηρισμός του προσφεύγοντος ως συνεργού. Ο έλεγχος θα έπρεπε να στοιχειοθετεί τη σχέση που έχει η εταιρία με τον προσφεύγοντα και να αποσαφηνίζει από ποιες πράξεις του απορρέει ο χαρακτηρισμός του ως συνεργού. Εξάλλου, η επίκληση δεδομένων που προέρχονται από άρση απορρήτου τηλεφωνικών επικοινωνιών είναι παράνομη και αντισυνταγματική.

4.Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ περί δίκαιης δίκης.

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*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 το άρθρο 33 του ΚΦΔ Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ : «*1. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την*

είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων..... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ΚΦΔ : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται ότι : «.....με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και 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, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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 τη 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 ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.).....

οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο «1.Κάθε

ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με τις ανωτέρω διατάξεις, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του. Περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./20-11-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ'αριθμ./20-11-2025 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας τήρησης του δικαιώματος ακρόασης.

Επειδή, ειδικότερα, στο υπ'αριθμ./20-11-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ρητά καταγράφονται οι πληροφορίες που αξιοποίησε ο έλεγχος και καταδεικνύουν τον ρόλο του προσφεύγοντος ως συνεργού στην τέλεση φορολογικών παραβάσεων από την εταιρία, καθώς επίσης, καταγράφονται το ύψος των φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αποδόθηκαν από την εταιρία και το ύψος των προστίμων άρθρου 58 και 58^Α Ν.4987/2022 που επιβλήθηκαν σε βάρος της τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, ώστε, σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν.4987/2022, προβλέπεται για τον προσφεύγοντα η επιβολή των ίδιων προστίμων. Συνεπώς, το υπ'αριθμ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου περιέχει όλους τους λόγους επιβολής προστίμων του άρθρου 60 Ν.4987/2022, με τρόπο που δίνει την δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του, τόσο σχετικά με την κρίση της φορολογικής αρχής περί συνέργειας στη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων από το νομικό πρόσωπο, όσο και σχετικά με το ύψος των προστίμων που επιβλήθηκαν σε βάρος του νομικού προσώπου, χωρίς να είναι υποχρεωτικό να συμπίπτει το περιεχόμενο του Σημειώματος με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, όπως αβάσιμα επικαλείται ο προσφεύγων. Εξάλλου, ο προσφεύγων καταχρηστικά και αόριστα προβάλλει ότι δεν τέθηκαν υπόψη του στοιχεία που περιέχονται στην έκθεση ελέγχου, τα οποία δεν εξειδικεύει, ενώ η έκταση της έκθεσης ελέγχου που επικαλείται, αιτιολογείται, καθώς περιέχει αναλυτικά όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν την εταιρία.

Επειδή, περαιτέρω, η κλήση σε ακρόαση συνιστά δικαίωμα του φορολογούμενου πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης σε βάρος του. Εξάλλου, η επιβολή προστίμου του άρθρου 60 Ν.4987/2022 προϋποθέτει την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου και επιβολής προστίμων σε βάρος της οντότητας που διαπράττει παράβαση του ΚΦΔ, στην οποία συνεργεί άλλο πρόσωπο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έπρεπε να κληθεί σε ακρόαση πριν την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος της εταιρίας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, καθώς ο ίδιος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα κλήσης σε ακρόαση πριν την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 60 Ν.4987/2022. Αντίστοιχα, ως νόμω αβάσιμοι απορρίπτονται οι ισχυρισμοί του ότι δεν του κοινοποιούνται οι πράξεις που αφορούν την εταιρία, δεν τίθενται στη διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας και δεν του δίδεται η δυνατότητα για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, καθώς οι προβλεπόμενες αυτές εκ του νόμου ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης αφορούν την εταιρία και όχι τον προσφεύγοντα ως συνεργό. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων έχει αυτός που τυπικά φέρει την ιδιότητα του υπόχρεου, ενώ στον συνεργό επιβάλλονται τα ίδια πρόστιμα με τον υπόχρεο, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν.4987/2022.

Επειδή, όλως επικουρικώς, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η υποβολή από τον προσφεύγοντα αιτήματος χορήγησης στοιχείων σχετικών με τον έλεγχο σε βάρος της εταιρείας και η άρνηση χορήγησης αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, περαιτέρω, οι αρχές της αναλογικότητας και της αποτελεσματικότητας που επικαλείται ο προσφεύγων ερείδονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ :«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί..»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ : «3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 του Ν.4987/2022 : «Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί

άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2176/08-09-2021, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 ως προς τη συνέργεια :

«.....Αναφορικά με την έννοια της συνέργειας διευκρινίζεται ότι ως συνέργεια νοείται η οποιαδήποτε παροχή συνδρομής τρίτου προσώπου προς τον φορολογούμενο, είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια τέλεσης παράβασης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) αλλά όχι μετά την τέλεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, για τη θεμελίωση της συνέργειας στο πρόσωπο τρίτου απαιτείται η διάπραξη παράβασης εκ μέρους του ελεγχόμενου προσώπου. Εν προκειμένω, η συνέργεια είναι δυνατόν να αποδίδεται τόσο σε φυσικά όσο και σε νομικά πρόσωπα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ θεσπίζεται ειδικό πρόστιμο για τον συνεργό σε ύψος ίσο με το πρόστιμο στο οποίο υπόκειται ο φορολογούμενος που διέπραξε την παράβαση. Ως εκ τούτου, σε βάρος του τρίτου προσώπου/συνεργού επιβάλλεται πρόστιμο σε ύψος ίσο με το επιβληθέν στον παραβάτη πρόστιμο που προβλέπεται στον ΚΦΔ και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα προκύπτει η συνέργεια για την τέλεση της παράβασης.

Διευκρινίζεται ότι ως πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τα ως άνω προαναφερόμενα νοούνται όλα τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΔ (βλ. ιδίως άρθρα 54 έως 59 ΚΦΔ).

Προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 60 ΚΦΔ είναι η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ :«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου..»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην εταιρία «.....», με ΑΦΜ, και εκδόθηκαν οι ακόλουθες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου και ΦΠΑ/επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020:

1)η υπ'αριθμ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου 54.150,54€ και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας 27.075,27€,

2)η υπ'αριθμ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου 57.819,76€ και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας 28.909,88€,

3)η υπ'αριθμ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 28/02/2019-31/12/2019, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου 44.708,11€ και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας 22.354,06€.

4) η υπ'αριθμ./2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1/2020-31/12/2020, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου 38.022,38€ και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας 19.011,19€.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4987/2022, επί της οποίας ερεΐδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο προσφεύγων κρίθηκε συνεργός στην υποβολή

ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, ώστε υπόκειται στα ίδια ως άνω πρόστιμα των άρθρων 58 και 58^Α Ν.4987/2022 που επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν. 4987/2022. Στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνονται αναλυτικά οι λόγοι που καταδεικνύουν τον ρόλο του προσφεύγοντος ως συνεργού στη διάπραξη των παραβάσεων, βάσει των αποτελεσμάτων έρευνας του Τμήματος Προστασίας Περιουσιακών Δικαιωμάτων της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, που αξιοποίησε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και διενήργησε φορολογικό έλεγχο στις εμπλεκόμενες εταιρίες και τα εμπλεκόμενα πρόσωπα. Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κατέδειξαν τον ρόλο της ελεγχόμενης οντότητας στην εγκληματική οργάνωση, όπως κατονομάζεται από την Διεύθυνση Ασφάλειας Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 16-12-2025 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης :

- Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, διάφορα φυσικά πρόσωπα εμπλέκονται σε κύκλωμα που ίδρυσε εταιρείες με τη μορφή Μονοπρόσωπων ΙΚΕ με μοναδικό σκοπό να αποκομίσουν άμεσα παράνομο περιουσιακό όφελος. Η μέθοδος που χρησιμοποίησαν ήταν απλή. Αφού ίδρυσαν διάφορες εταιρείες (Μ.Ι.Κ.Ε), ενοικίαζαν γραφεία και αποθηκευτικούς χώρους για να προσδώσουν νομιμοφάνεια σε αυτές. Στη συνέχεια, τα μέλη του κυκλώματος, τα οποία είχαν άριστη γνώση της αγοράς, δημιουργούσαν την αίσθηση ύπαρξης ασφαλών συνθηκών και συναλλακτικών όρων και έπειθαν διάφορες επιχειρήσεις να έρθουν σε συναλλαγή μαζί τους. Κατόπιν, με τη χρήση μεταχρονολογημένων επιταγών, που τελικά κατά την ημέρα εξαργύρωσής τους αποδεικνύονταν ακάλυπτες, αγόραζαν προϊόντα που στη συνέχεια πουλούσαν σε χαμηλότερες της μέσης τιμής στην αγορά και στη συνέχεια πριν την αποκάλυψη της παράνομης δραστηριότητάς τους σταματούσαν τη λειτουργία των εταιρειών αυτών. Τα εμπορεύματα μεταφέρονταν σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων με τη χρήση παραστατικών-δελτίων αποστολής άλλης εταιρίας Μ.Ι.ΚΕ, ώστε να καθίσταται δυσχερής ο εντοπισμός των εμπορευμάτων που είχαν αποσπάσει. Από την ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων των λογαριασμών των εταιρειών, προέκυψε ότι ένα μεγάλο μέρος των χρημάτων μεταφέρθηκε σε λογαριασμούς εταιρειών που έχουν την έδρα τους στη Βουλγαρία. Ένα από τα πρόσωπα που κατονομάζεται ως εμπλεκόμενο στο κύκλωμα αυτό, είναι ο προσφεύγων.
- Η εταιρία «.....» ήταν αυτή που χρησιμοποιήθηκε περισσότερο από την οργάνωση για την εξαπάτηση επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα οικονομική ζημία ύψους 1.014.879,53€ και την έκδοση τριάντα μίας ακάλυπτων επιταγών συνολικού ποσού 743.029,75€.
- Ο προσφεύγων είναι ένας εκ των ηγετικών μελών της εγκληματικής οργάνωσης. Αποτελούσε ένα από τα κεντρικά πρόσωπα όλων των εταιρειών που αποσπούσαν προϊόντα και τον γνώριζαν ως υπεύθυνο των προαναφερόμενων εταιρειών και όλες οι αγοράστριες εταιρείες. Στην υποβλητική αναφορά επισημαίνεται ότι για να δικαιολογείται η παρουσία του στους χώρους (αποθήκες-γραφεία) των εταιρειών, ώστε να μπορεί απρόσκοπτα να τις ελέγχει και να εποπτεύει από κοντά την παράνομη δραστηριότητά τους, αλλά και τα μέλη της οργάνωσης, προέβη στην πρόσληψή του, μεταξύ άλλων, και από την επιχείρηση και από άλλες εταιρίες της οργάνωσης, ως υπάλληλο γραφείου. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώθηκε και από τον φορολογικό έλεγχο.
- Τον ρόλο του προσφεύγοντος περιγράφει σε κατάθεσή του στη Διεύθυνση Ασφάλειας Θεσσαλονίκης και ο, λογιστής της οργάνωσης, υπεύθυνος για τη διεκπεραίωση των διαδικασιών που αφορούσαν την ίδρυση των εταιρειών της οργάνωσης -μεταξύ των οποίων και η «.....» - και απαιτούσαν τις γνώσεις λογιστή. Αναλάμβανε, κατόπιν

εντολών του προσφεύγοντος, την τιμολογιακή και φορολογική διαχείριση των εταιρειών που χρησιμοποιούσε η οργάνωση, με την κατάρτιση των απαραίτητων εγγράφων.

• Κατά τον φορολογικό έλεγχο, προσήλθε ο, με ΑΦΜ, μεταφορέας, ο οποίος υπέβαλε την με αρ. πρωτ. /18-11-2025 υπεύθυνη δήλωση και δήλωσε ότι ερχόταν σε επαφή μόνο και πληρωνόταν αποκλειστικά από τον προσφεύγοντα για τις υπηρεσίες μεταφοράς που παρείχε στην ως άνω επιχείρηση καθ'όλο το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 2019-2020, προσκόμισε δε επιπλέον, αντίγραφα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με λήπτρια τη «.....» για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες μεταφοράς με ημερομηνίες από 27-12-2019 έως 17-01-2020. Συνεπώς, από τον φορολογικό έλεγχο επιβεβαιώθηκε ότι η σχέση του προσφεύγοντος με την «.....» ήταν συνεχής, ώστε να μπορεί απρόσκοπτα να την ελέγχει, και δεν περιοριζόταν στο χρονικό διάστημα Μαΐου-Ιουλίου 2019, κατά το οποίο εμφανιζόταν ως υπάλληλος της εταιρίας.

Επειδή, από όσα προεκτέθηκαν και αναλυτικά αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει με σαφήνεια ο ρόλος του προσφεύγοντος ως συνεργού στη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων και συγκεκριμένα στην ανακριβή υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ από την εταιρία «.....», με ΑΦΜ, με βάση τον ρόλο του ως ηγετικό μέλος κυκλώματος ίδρυσης και διαχείρισης εταιριών με σκοπό τον προσπορισμό παράνομου κέρδους. Ειδικότερα, στοιχεία που καταδεικνύουν τον ρόλο του προσφεύγοντος και προέκυψαν από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, ερείδονται δε σε διαπιστώσεις και αποδεικτικά στοιχεία αυτής, νόμιμα και βάσιμα λήφθηκαν υπόψη από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την απόδοση της ιδιότητας του συνεργού, σύμφωνα με το άρθρο 60 Ν.4987/2022. Αντίθετα, ο προσφεύγων παρελκυστικά αναφέρεται σε μεμονωμένα, όπως επικαλείται, αποδεικτικά στοιχεία, ήτοι την πρόσληψή του ως μισθωτού και την υπεύθυνη δήλωση του, στοιχεία που αναφέρονται από τον φορολογικό έλεγχο ως επιβεβαιωτικά του πορίσματος της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, χωρίς να επικαλείται και να προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδομεί το πόρισμα του ελέγχου για τον ρόλο του στο κύκλωμα και ως συνεργού στην τέλεση των φορολογικών παραβάσεων. Επιπλέον, παρερμηνεύει τη σημείωση στην έκθεση ελέγχου ότι γίνεται αναφορά σε τρίτες οντότητες για τον λόγο ότι η αποσπασματική αναφορά στα στοιχεία του προσφεύγοντος δεν θα στοιχειοθετούσε την παράβαση, ως παραδοχή ότι δεν αιτιολογείται η συνέργεια, ενώ η σημείωση του ελέγχου αφορά τον περιορισμό του φορολογικού απορρήτου, με την έννοια ότι απαιτείται αναφορά σε δεδομένα που αφορούν άλλες οντότητες και ειδικότερα την εταιρία «.....».

Επειδή, περαιτέρω, προσκομίζει την από 13/01/2026 νέα υπεύθυνη δήλωση του με την οποία δηλώνει ότι : «Σε συνέχεια της από 18/11/2025 δηλώσεώς μου στην υπηρεσία της ΥΕΔΔΕ, μου θύμισαν υπάλληλοι της, ότι είχα μεταφορές στην εταιρία Θέλω να διευκρινίσω, ότι ελέγχοντας τα αρχεία μου, κατά την περίοδο 01/2020 έως 03/2020, είχα συναλλακτικές επαφές με την εταιρία, εταιρία που συνδεόταν και είχε συναλλαγές με την Δεν είμαι σε θέση να γνωρίζω την ακριβή σχέση μεταξύ των δύο εταιριών, ούτε και με ποια ιδιότητα τυχόν συνδεόταν ο με τις εταιρίες αυτές, αλλά και ούτε είναι δυνατόν να θυμάμαι με βεβαιότητα εάν η συναλλαγή που είχα με, διότι πέρασαν ήδη πέντε χρόνια, ήταν για ζητήματα της ή της» Ωστόσο, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κώδικα, αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986, καθώς και

ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κώδικα. Σε περίπτωση, όμως, που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄). (σχετ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991). Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 124 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας : "Το δικαστήριο, αποβλέποντας στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελεύθερα, αν οι ειδικές διατάξεις που διέπουν την κρινόμενη υπόθεση δεν ορίζουν διαφορετικά." Εξάλλου, με τη νέα υπεύθυνη δήλωση δεν αναιρείται το περιεχόμενο της με αρ. πρωτ./18-11-2025 υπεύθυνης δήλωσης που υπέβαλε ενώπιον του ελέγχου, σύμφωνα με την οποία, όσον αφορά τον ρόλο του προσφεύγοντος στην εταιρία δήλωσε : «Σ'όλη τη διάρκεια της συνεργασίας μας δεν ήρθα σε επαφή με κανένα άλλο άτομο που είχε σχέση με την εταιρία Υπήρχαν και αρκετές περιπτώσεις που με κάλεσε ο κύριος για λογαριασμό της εταιρίας αλλά δεν μπόρεσα να τις πραγματοποιήσω γιατί δεν μπορούσα.» Επιπλέον, εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία με λήπτρια την για υπηρεσίες μεταφοράς που παρείχε ο Συνεπώς, ο ισχυρισμός ότι ο εννοούσε τη σχέση του προσφεύγοντος με την και όχι με τη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι αιτιολογημένος ο χαρακτηρισμός του προσφεύγοντος ως συνεργού, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Περαιτέρω, ο προσφεύγων παρελκυστικά προβάλλει ότι η έκθεση ελέγχου παρουσιάζει νομική πλημμέλεια λόγω επίκλησης δεδομένων που προέρχονται από την άρση απορρήτου τηλεφωνικών επικοινωνιών, καθώς η κρίση της φορολογικής αρχής ερείδεται στο σύνολο των διαπιστώσεων από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, όπως προεκτέθηκαν.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας, ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος, αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ

ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΔΔ: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση, δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεως του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο. Επιπλέον, όπως προεκτέθηκε, για την απόδοση στον προσφεύγοντα της ιδιότητας του συνεργού, η φορολογική αρχή ορθά συνεκτίμησε πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από την έρευνα της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης, ύστερα και από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην ελεγχόμενη εταιρία και τον προσφεύγοντα, από τον οποίο επιβεβαιώθηκε ο ρόλος της εταιρίας και του προσφεύγοντος στη λειτουργία του κυκλώματος.

Επειδή, η επιβολή προστίμου στον συνεργό προβλέπεται από το άρθρο 60 του Ν.4987/2022, ως εκ τούτου, πρέπει να τροποποιηθεί η αιτιολογία των υπ'αριθμ., .../17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4987/2022, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 16-01-2026 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων,
β)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων,
γ)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και
δ)της υπ'αριθμ./17-12-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της προϊσταμένης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης :

Υπ' αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	27.075,27€	27.075,27€

Υπ' αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	28.909,88€	28.909,88€

Υπ' αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	22.354,06€	22.354,06€

Υπ' αριθμ./17-12-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 60 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	19.011,19€	19.011,19€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.