



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 8 Σεπτεμβρίου 2021

Αριθ. Πρωτ.: Ε.2176

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑΤΑ Α', Η', Θ'**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 8  
 Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα  
 Τηλέφωνο : 210-3638389, -3375843,  
 210-3375815  
 E-Mail : [d.eleg@aade.gr](mailto:d.eleg@aade.gr)  
 Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

**Θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (Α' 170) ως προς τη συνέργεια».**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ
<p style="text-align: center;"><b>A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ</b></p> <p>Εγκύκλιος για την παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ως προς τη συνέργεια με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα.</p> <p style="text-align: center;"><b>B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ</b></p> <p>Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και η αντιμετώπιση ζητημάτων σχετικά με την επιβολή των προστίμων των εν λόγω διατάξεων.</p> <p style="text-align: center;"><b>Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</b></p> <p>Οι διατάξεις του άρθρου 60 του ΚΦΔ εφαρμόζονται στις περιπτώσεις στις οποίες στοιχειοθετείται συνέργεια για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα.</p>

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι «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 υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα, υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος».

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). Δεν επιβάλλεται στον τρίτο πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει στο πρόσωπό του η περίπτωση αβ της παραγράφου 1α του άρθρου 54 ΣΤ ΚΦΔ, καθώς στην περίπτωση αυτή ο τρίτος τιμωρείται ως υπαίτιος της παράβασης αυτής. Ωστόσο, στον τρίτο αυτόν επιβάλλεται και πρόστιμο με βάση το άρθρο 60 ΚΦΔ για τις λοιπές παραβάσεις του ΚΦΔ (ιδίως άρθρα 58 και 58Α ΚΦΔ) υπό την ιδιότητά του ως συνεργού.

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το κάτωθι παράδειγμα:

Από τον έλεγχο που διενεργείται σε δύο (2) εμπορικές επιχειρήσεις διαπιστώνεται ότι, σε συνεργασία που έχουν με τρίτο (κοινό) πρόσωπο που έχει αναλάβει την τεχνική υποστήριξη της μηχανοργάνωσης των δύο ελεγχόμενων επιχειρήσεων, διενήργησαν απομείωση των πραγματικών εσόδων τους με τη χρήση παράνομων προγραμμάτων λογισμικού. Υπέπεσαν δηλαδή σε παραβάσεις που αφορούν στην παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση, κατά οποιονδήποτε τρόπο, στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) με τη βοήθεια του ίδιου ως άνω τρίτου προσώπου, το οποίο είναι υπαίτιο για τη συγκεκριμένη παράβαση. Επίσης για το τρίτο πρόσωπο διαπιστώθηκε ενεργή συμμετοχή του (δηλαδή συνέργεια) στην απομείωση των εσόδων των επιχειρήσεων που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης (τεχνική υποστήριξη και παρακολούθηση σε μηνιαία βάση του ύψους της απομείωσης κλπ).

Με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ι' ΚΦΔ, ως ίσχυε για διαπιστώσεις ελέγχου μέχρι και 31.7.2020, σε περίπτωση παραβίασης ή επέμβασης, κατά οποιονδήποτε τρόπο, στη λειτουργία των ΦΗΜ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε ως άνω παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, περ. ζ' του ίδιου ως άνω άρθρου, ως εξής: πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του ΦΗΜ, δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ όταν υπαίτιος είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα.

Περαιτέρω, η ως άνω περ. ι' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ καταργήθηκε με το άρθρο 101, παρ. 4 του ν.4714/2020 (Α' 148) και σύμφωνα με το άρθρο 144 του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει από 1.8.2020. Ωστόσο, με το άρθρο 101, παρ. 2 του ν.4714/2020 εισήχθη το άρθρο 54ΣΤ ΚΦΔ, οι διατάξεις του οποίου σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ. 3 περ. γ' του ν.4714/2020 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά την έναρξη ισχύος του ν.4714/2020. Συνεπώς, από 1.8.2020, με τις διατάξεις του άρθρου 54ΣΤ ΚΦΔ για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ, κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: Ποσό ίσο με το πρόστιμο που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του ΦΗΜ και εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία ΦΗΜ.

Κατόπιν των ανωτέρω, στον υπαίτιο της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ, εφόσον είναι επιχείρηση τεχνικής υποστήριξης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε παράβαση της περ. ι' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ που διαπιστώθηκε έως και 31.07.2020 και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ για κάθε παράβαση του άρθρου 54ΣΤ που διαπιστώθηκε από 01.08.2020 και εντεύθεν, ενώ στους υπαίτιους της ίδιας ως άνω παράβασης κατόχους-χρήστες (2 ελεγχόμενες επιχειρήσεις), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για κάθε παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ι' ΚΦΔ που διαπιστώθηκε έως και 31.07.2020 και πρόστιμο ίσο με το πρόστιμο που προβλέπεται κατά περίπτωση στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ για κάθε παράβαση του άρθρου 54ΣΤ που διαπιστώθηκε από 01.08.2020 και εντεύθεν.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση και εφόσον **στοιχειοθετείται η συνέργεια** του τρίτου προσώπου που παρέχει την τεχνική υποστήριξη στην απομείωση των εσόδων των επιχειρήσεων που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής τους υποχρέωσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 60 ΚΦΔ κατά το μέρος των προστίμων των άρθρων 58 και 58Α ΚΦΔ που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις.

Ανακεφαλαιώνοντας, σε βάρος του ανωτέρω τρίτου προσώπου επιβάλλονται τα κάτωθι:

(α) Πρόστιμο βάσει του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ζ' ως ίσχυε έως και 31.07.2020 ή πρόστιμο του άρθρου 54ΣΤ παρ. 1α περ. αβ ΚΦΔ, όπως εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 01.08.2020 και εντεύθεν ως υπαίτιου της παράβασης της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία ΦΗΜ και

(β) Πρόστιμο του άρθρου 60 ΚΦΔ (ως συνεργού) ίσου ύψους με το πρόστιμο των άρθρων 58 ή/και 58Α ΚΦΔ που τυχόν επιβλήθηκαν στις επιχειρήσεις και κατά το μέρος που αποδεδειγμένα η διαφορά φόρου οφείλεται στην απομείωση εσόδων που προκύπτει από την παραποίηση ή επέμβαση καθ' οιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ.

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

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ  
ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

**ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
3. Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)
4. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (Δι.Π.Α.Ε.Ε.)
5. Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
6. Δι.Σ.ΤΕ.ΠΛ. (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ)

**ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Φορολογικές Περιφέρειες
5. Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου
6. Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων
7. Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
8. Διευθύνσεις της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης
9. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία
10. Αποδέκτες Πίνακα Ζ' (οι αριθ. 1 και 7)
11. Αποδέκτες Πίνακα Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11)
12. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

**ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Προϊσταμένους των Γενικών Διευθύνσεων της ΑΑΔΕ
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Διεύθυνση Ελέγχων – όλα τα Τμήματα