



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3035

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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.

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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ....., με έδραοδόςκατά της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Γ ν.4987/2022 (ήδη άρθ. 59 ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜη οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Γ ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.838.700,00 €** (= 18.387 * 100,00 €), επειδή διαπιστώθηκε ότι **υπέβαλε εκπρόθεσμα** στις 23/06/2021, πληροφορίες για το έτος αναφοράς 2019 που αφορούσαν συνολικά 18.387 Δηλωτέους Λογαριασμούς, κατά παράβαση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του ν.4170/2013, Κεφάλαιο Η', Παράρτημα Ι, Τμήμα Ι, παρ. Α', του ν.4428/2016, άρθρο 2, παρ. 3.α και του ν.4493/2017, άρθρο 3, παρ. 2.α, υποχρεώσεων υποβολής στοιχείων Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και δέουσας επιμέλειας.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 06/06/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης των Υποχρεώσεων Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./03-06-2024 εντολής μερικού απομακρυσμένου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου ήταν το από 22/04/2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της Διεύθυνσης Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.)-Τμήμα Ε' Αυτόματης Ανταλλαγής Υπηρεσιών με άλλες Δικαιοδοσίες, με το οποίο απεστάλη στο 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αρχείο με την προβλεπόμενη από την ενότητα ΣΤ', παρ. 14 της Ε.2024/10-03-2022 συγκεντρωτική κατάσταση εκπρόθεσμης υποβολής πληροφοριών Δηλωτέων Λογαριασμών και μηδενικών αναφορών CRS/DAC2-FATCA, ετών 2018-2022, για την επιβολή των σχετικών προστίμων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Αναρμοδιότητα του οργάνου που διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2ος λόγος: Παραβίαση της αρχής nullum crimen nullum poena sine lege-η περιγραφή της αξιόμεμπτης πράξης δεν περιλαμβάνεται σε τυπικό νόμο.

3ος λόγος: Παραβίαση άρθρου 43, παρ. 2 Συντάγματος-η εξουσιοδοτική διάταξη δε ρυθμίζει ειδικότερο ζήτημα.

4ος λόγος: Περίσταση ανωτέρας βίας που καθιστά μη επρόθεσμη την υποβολή.

5ος λόγος: Παραβίαση ουσιώδους τύπου προηγούμενης ακρόασης.

6ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου με την επιβολή κυρώσεων για λογαριασμούς με δικαιούχους φυσικά πρόσωπα ή οντότητες δικαιοδοσίας τρίτων χωρών (εκτός ΕΕ).

7ος λόγος: Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας-επιβολή κύρωσης που υπερακοντίζει, λόγω ακραίας δυσαναλογίας, τον σκοπό του μέτρου.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, διότι ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ο οποίος και την εξέδωσε, δεν είχε νόμιμη προς τούτο αρμοδιότητα και πως αντίθετα, αρμόδιος ήταν ο Διοικητής της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65, παρ. 1 του ν.5104/2024, όπου αναφέρεται πως «Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.5104/2024:

«1. Ο Διοικητής δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου.

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή σύμφωνα με τηνΑπόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα “Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»:

...

29	Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 54Γ του ν. 4174/2013.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	άρθρα 29, 54Γ, 62 του ν. 4174/2013, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη συναφή υφιστάμενη διάταξη.	Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας, για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου του Δηλούντος Ελληνικού Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος, Ελεγκτικής Υπηρεσίας , σύμφωνα με τις υποπερ. Α.1) έως Α.3) της περ. 12, για την έκδοση των πράξεων επιβολής των προστίμων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54Γ του ν. 4174/2013, κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης επιβολής προστίμου ή ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. για την έκδοση των πράξεων επιβολής των προστίμων των περ. β' γ', δ' και ε' της παρ. 2 του άρθρου 54Γ του ν. 4174/2013.
----	--	-------------------------	---	---

...».

Επειδή στην Δ.ΟΡΓ. Α 1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Τροποποίηση της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ως προς [...] τον ανακαθορισμό της ημερομηνίας έναρξης λειτουργίας και της δομής των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ) της Γ.Δ.Φ.Δ., την εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων των οργανικών μονάδων αυτών, τον ανακαθορισμό της δομής και των αρμοδιοτήτων Δ.Ο.Υ. και των επιχειρησιακών στόχων και των αρμοδιοτήτων των Φορολογικών Περιφερειών της ίδιας Γενικής Διεύθυνσης [...]». ορίζεται ότι:

«Β.Ι.5) Αντικαθιστούμε το άρθρο 47^Α «Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ)», ως εξής:

3.-ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Άρθρο 47^Α

Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ)

1. Τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ) είναι Περιφερειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες και ο επιχειρησιακός στόχος τους είναι ο εντοπισμός και η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και εν γένει κάθε μορφής απάτης σε βάρος των φορολογικών εσόδων.
2. Τα ΕΛ.ΚΕ ασκούν την καθ'ύλην αρμοδιότητά τους, στα πλαίσια της χωρικής τους αρμοδιότητας, η οποία είναι η κατωτέρω:
 - α) Στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, Δ' Αθηνών και ΙΓ' Αθηνών, όπως εκάστοτε ισχύει.
 - β) Στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ΙΒ' Αθηνών, Ηλιούπολης, Γλυφάδας και Καλλιθέας, όπως εκάστοτε ισχύει.
 - γ) Στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Χολαργού, Ψυχικού, Νέας Ιωνίας, Αμαρουσίου, Κηφισιάς, Παλλήνης και Κορωπίου, όπως εκάστοτε ισχύει.
 - δ) Στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με έδρα την Περιφέρεια Αττικής, αντιστοιχεί η χωρική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, Σάμου, Ε' Πειραιά, Νίκαιας, Αγίων Αναργύρων, Περιστερίου, Ελευσίνας και Αιγάλεω, όπως εκάστοτε ισχύει.

[...]

3. Κάθε ΕΛ.ΚΕ, με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), έχει αρμοδιότητα για φορολογουμένους που υπάγονται σε Δ.Ο.Υ. της χωρικής του αρμοδιότητας και για φορολογουμένους, οι οποίοι υπάγονται ως προς την καθ' ύλην αρμοδιότητα, σε Δ.Ο.Υ. της χωρικής του αρμοδιότητας, καθώς και για φορολογουμένους, οι οποίοι υπάγονται στις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης, οι οποίοι υπάγονται στις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης, οι οποίοι κατανέμονται σε ΕΛ.ΚΕ με βάση τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

- α) Στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με Α.Φ.Μ. που λήγει σε 1,2 και 3.
- β) Στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με Α.Φ.Μ. που λήγει σε 4,5 και 6.
- γ) Στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με Α.Φ.Μ. που λήγει σε 7,8 και 9.
- δ) Στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με Α.Φ.Μ. που λήγει σε 0.

[...]

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2024/2022, παρ. 36: «Αρμόδιος Προϊστάμενος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων που αφορούν στις διαδικαστικές παραβάσεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Γ του ν. 4174/2013 είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου του Δηλούντος Ελληνικού Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος ελεγκτικής υπηρεσίας».

Επειδή συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (06/06/2024), η αρμοδιότητα έκδοσης της υπό κρίση πράξης προστίμου είχε μεταβιβαστεί από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ προς τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.5104/2024:

«1. Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή, συμπεριλαμβανομένων των ταυτόχρονων φορολογικών ελέγχων, εφαρμόζονται τα Κεφάλαια Α' έως και Η' του ν. 4170/2013 (Α' 163), ο ν. 4153/2013 (Α' 116) για την κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα, οι διεθνείς συμβάσεις, όπως κυρώνονται και ισχύουν με τις διατάξεις εφαρμογής τους και τα σχετικά σχόλια του Ο.Ο.Σ.Α., καθώς και η νομοθεσία σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή. Για τον έλεγχο της τήρησης των υποχρεώσεων που αφορούν στη συμμόρφωση με τους κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από τα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα και τους Δηλούντες Φορείς Εκμετάλλευσης Πλατφόρμας εφαρμόζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ο Κώδικας.

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής και επιβολής του ν. 4170/2013 και της διασφάλισης της λειτουργίας της διοικητικής συνεργασίας που θεσπίζει, η Φορολογική Διοίκηση έχει πρόσβαση στους μηχανισμούς, τις διαδικασίες, τα έγγραφα και τις πληροφορίες του άρθρου 13, της παρ. 4 του άρθρου 14 και των άρθρων 20, 21, 21Α και 30 του ν. 4557/2018 (Α' 139)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 59 του ν.5104/2024:

«1. Στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που παραβιάζουν τις υποχρεώσεις τους σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, επιβάλλονται οι παρακάτω κυρώσεις: α) για την εκπρόθεσμη υποβολή πληροφοριών σχετικά με κάθε δηλωτέο λογαριασμό, για κάθε παράβαση ανά δηλωτέο λογαριασμό, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ,

[...]

2. Αν τα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα εκουσίως και μέσα σε διάστημα τριών (3) μηνών, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των πληροφοριών αυτών στην αρμόδια Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, διορθώσουν ή συμπληρώσουν τις πληροφορίες για κάθε δηλωτέο λογαριασμό σχετικά με τις περ. α), β) και γ) της παρ. 1, θεωρείται ότι δεν δια-πράττουν παράβαση και δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Αν τα Δηλούντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, κατόπιν ελέγχου ή κατόπιν γνωστοποίησης της αρμόδιας αλλοδαπής αρχής, διορθώσουν ή συμπληρώσουν τις πληροφορίες για κάθε δηλωτέο λογαριασμό σχετικά με τις περ. α), β) και γ) της παρ. 1, εντός προθεσμίας, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 15, τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται στο μισό, εφόσον η παράβαση αφορά στα έτη 2017 και 2018.

[...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 7 του ν.4170/2023:

«α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζονται τα ειδικότερα μέτρα για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής και σύμφωνης εφαρμογής των κανόνων δέουσας επιμέλειας που εφαρμόζονται από τα Δηλούντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα με βάση τους κανόνες που ορίζονται στο Τμήμα ΙΧ του Παραρτήματος Ι.

β) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται τα πληροφοριακά μέσα, η παροχή στατιστικών στοιχείων και κάθε άλλη ειδικότερη λεπτομέρεια σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών της παραγράφου 1 περίπτωση α' που λαμβάνει χώρα μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων κρατών-μελών σύμφωνα με τις πρακτικές ρυθμίσεις για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών του άρθρου 20 παράγραφοι 3, 4 και 5.

γ) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να ορίζονται περαιτέρω θέματα σχετικά με την εφαρμογή της υποχρέωσης υποβολής στοιχείων και την τήρηση των κανόνων δέουσας επιμέλειας από τα Δηλούντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα που περιλαμβάνονται στα Παραρτήματα Ι και ΙΙ, την παροχή στατιστικών στοιχείων και κάθε ειδικότερη λεπτομέρεια σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών της παραγράφου 1 περίπτωση β' που λαμβάνει χώρα μεταξύ της Ελλάδας και των άλλων κρατών-μελών σύμφωνα με τις πρακτικές ρυθμίσεις για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών του άρθρου 20 παράγραφοι 3, 4 και 5».

Επειδή όπως αναφέρεται και ανωτέρω, στην περ. α' της παρ. 1 του αρθ. 59 του ν.5104/2024 γίνεται ρητή αναφορά για την επιβολή προστίμου στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής πληροφοριών σχετικά με κάθε δηλωτέο λογαριασμό, για κάθε παράβαση ανά δηλωτέο λογαριασμό, στο ποσό των εκατό (100) ευρώ.

Επειδή με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1130/2017 ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των πληροφοριών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 2 του ν.5104/2024 «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 5 του ν.2717/1999 «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: [...] β) η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024 «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 η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν

εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί την προσβαλλόμενη πράξη κατά νόμο και ουσία και ισχυρίζεται κατά βάση την αντισυνταγματικότητα των διατάξεων περί αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών.

Επειδή ωστόσο, διαπιστώνεται ότι τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες, ενώ η προσφεύγουσα επικαλείται ακύρωση χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, αφενός δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο ή άλλο πρόσφορο στοιχείο που να αποδεικνύει από την πλευρά της τους ισχυρισμούς της, αφετέρου επικαλείται αορίστως την αντισυνταγματικότητα των διατάξεων περί αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών, ωστόσο τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο φορολογικό δίκαιο και τις σχετικές οδηγίες, ενώ η κρίση περί αντισυνταγματικότητας αυτών εναπόκειται στα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίμαχη δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα αποκλειστικά και μόνο εξαιτίας της δυσλειτουργίας του ηλεκτρονικού συστήματος υποβολής, ήτοι για λόγο που υπάγεται στην έννοια της ανωτέρας βίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 71 του ν.5104/2024:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Διοικητή και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογούμενου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.

3. Ο Διοικητής αποφαινεται επί του αιτήματος μέσα σε τριάντα (30) ημέρες και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση μέσα στην ανωτέρω περίοδο, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

Επειδή όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1252/2015 «Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο

δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ..... Απόφασηκαι), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2024/2022:

- (παρ. 6): «Σύμφωνα με την περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Γ του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται πρόστιμο για εκπρόθεσμη υποβολή πληροφοριών σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό, ήτοι για κάθε υποβολή πληροφοριών που λαμβάνει χώρα ετησίως από ένα Δηλούν Ελληνικό Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα για κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό μετά το πέρας της τιθέμενης προθεσμίας για το εν λόγω έτος υποβολής πληροφοριών. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας, η εκπρόθεσμη υποβολή μηδενικής αναφοράς (nil reporting) λογίζεται ως εκπρόθεσμη υποβολή πληροφοριών»
- (παρ. 7): «Η παράβαση της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 54Γ του Κ.Φ.Δ. αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή των αρχικών δηλώσεων αυτών ανά έτος. Ως εκπρόθεσμη υποβολή πληροφοριών ή μηδενικών αναφορών (nil reporting) νοείται η υποβολή αυτών μετά το πέρας τριμήνου από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής τους, δυνάμει της παρ. 2 του άρθρου 54Γ του ν. 4174/2013»
- (παρ. 18): «Εκπρόθεσμες υποβολές πληροφοριών ή μηδενικών αναφορών (nil reporting) που οφείλονται σε αποδεδειγμένη τεχνική αδυναμία των πληροφοριακών συστημάτων της Φορολογικής Διοίκησης δε συνιστούν παράβαση των υποχρεωσεων Δηλούντων Ελληνικών Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων. Η τεχνική αδυναμία αποδεικνύεται: α) με σχετική ανακοίνωση της ΑΑΔΕ για τη μη διαθεσιμότητα του συστήματος είτε β) με σχετική αλληλογραφία του Ιδρύματος με την ΑΑΔΕ στην οποία η ΑΑΔΕ αποδέχεται την ύπαρξη τεχνικού προβλήματος υπαιτιότητας ΑΑΔΕ που δεν επιτρέπει στο Ίδρυμα την ολοκλήρωση της υποβολής»
- (παρ. 19): «Με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, η ως άνω αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία θα επιβάλλει στο υπόχρεο για την υποβολή Δηλούν Ελληνικό Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με την περ. α' της παρ.2 του άρθρου 54Γ για κάθε λογαριασμό που δηλώθηκε εκπρόθεσμα, ή για κάθε εκπρόθεσμη υποβολή μηδενικής αναφοράς (nil reporting). Το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικής αναφοράς (nil reporting) επιβάλλεται για υποβολές που λαμβάνουν χώρα μετά τις 15/6/2018».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τεχνική δυσλειτουργία και ανωτέρα βία, ωστόσο δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η εκπρόθεσμη υποβολή δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά της.

Επειδή τη σχετική ευθύνη για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της φέρει η ίδια η διοίκηση της οντότητας, η οποία οφείλει να προβαίνει σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να διασφαλίζεται η εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Επειδή το επικαλούμενο, στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας υπαλλήλου της Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ.-Τμήμα Ε' που αναφέρει «Μπορείτε να ανεβάσετε το αρχείο» σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει ανωτέρα βία, ούτε και τεχνική αδυναμία των συστημάτων της ΑΑΔΕ. Εξάλλου, το εν λόγω μήνυμα φέρει ημερομηνία 08/10/2020, ήτοι ημερομηνία εντός τριμήνου από την καταληκτική προθεσμία υποβολής πληροφοριών για το έτος 2020 (για το έτος αναφοράς 2019), που σύμφωνα με την παρ. 10 γ' της Ε. 2024/2022 ήταν η 18/09/2020, επομένως εάν η προσφεύγουσα υπέβαλλε την αναφορά την 08/10/2020, αυτή δε θα θεωρείτο εκπρόθεσμη. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα προέβη τελικά σε υποβολή της αναφοράς την 23/06/2021.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2024/2022:

«[...]

33. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων που αφορούν στις παραβάσεις των περ. β', γ' , δ', ε' και στ' της παρ.1 του άρθρου 54Γ του ν.4174/2013, συντάσσεται Σημείωμα Διαπιστώσεων, που επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση με τα αποτελέσματα του ελέγχου και εκδίδεται Προσωρινός Προσδιορισμός Πρόστιμου, σύμφωνα με το υπό στοιχεία 1 συνημμένο.

Το Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου κοινοποιούνται στο Δηλούν Ελληνικό Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα, το οποίο καλείται να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν.4174/2013, εντός (20) είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Η οριστική πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 και της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.34. Από τα ανωτέρω εξαιρούνται οι διαδικαστικές παραβάσεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54Γ του ν. 4174/2013. Στις περιπτώσεις αυτές, οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται άμα τη διαπιστώσει της παράβασης. [...]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε την εν λόγω δήλωση εκπρόθεσμα, της καταλογίστηκε πρόστιμο της περ. α', επομένως η πράξη επιβολής προστίμου ορθώς εκδόθηκε άμα τη διαπιστώσει της παράβασης, αφού εξαιρείται της σύνταξης Σημειώματος Διαπιστώσεων και έκδοσης Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, για τα οποία θα καλείτο σε υποβολή ενδεχομένων αντιρρήσεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων και κατ' επέκταση σε εσφαλμένο προσδιορισμό των δηλωτικών υποχρεώσεων της όσον αφορά στους πολίτες τρίτων χωρών (εκτός ΕΕ), για τους οποίους δεν υφίστανται δηλωτικές υποχρεώσεις και τα σχετικά πρόστιμα που αφορούν τους εν λόγω επιμέρους λογαριασμούς θα πρέπει να αφαιρεθούν.

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2024/2022 (παρ. 5^{α'}) «Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας, ως σχετικό νομοθετικό πλαίσιο νοείται το σύνολο των νομοθετημάτων, μέσω των οποίων εφαρμόζεται η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών, ήτοι: Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (ΚΠΑ)

- Των Παραρτημάτων Ι και ΙΙ του Κεφαλαίου Η' του ν. 4170/2013 (Α'163),
- Των Παραρτημάτων Ι και ΙΙ του άρθρου τρίτου παρ. 1 και 2 του ν. 4428/2016 (Α' 190),
- Των Παραρτημάτων Ι και ΙΙ του άρθρου 1 παρ. 3 των Τροποποιητικών Πρωτοκόλλων που έχουν κυρωθεί με το άρθρο πρώτο του ν. 4515/2018 (Α' 18) και του ν. 4516/2018 (Α' 19), και
- Των Παραρτημάτων Ι και ΙΙ του άρθρου 1 παρ. 3 των Τροποποιητικών Πρωτοκόλλων που έχουν συναφθεί και ισχύουν μεταξύ αφενός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αφετέρου της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, του Πριγκιπάτου της Ανδόρας και του Πριγκιπάτου του Μονακό ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο πέμπτο του Ν. 4428/2016:

«...

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν εισήγησης της αρμόδιας αρχής του Υπουργείου Οικονομικών, κατά το άρθρο 5 παράγραφος 1 του ν. 4170/2013, εκδίδεται και επικαιροποιείται ο κατάλογος οντοτήτων και λογαριασμών που πρέπει να αντιμετωπιστούν ως Μη Δηλούντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα και Εξαιρούμενοι Λογαριασμοί, αντιστοίχως. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται όλα τα σχετικά θέματα προκειμένου να διασφαλίζεται ότι τα είδη των Μη Δηλούντων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων και των Εξαιρούμενων Λογαριασμών πληρούν όλες τις προϋποθέσεις που παρατίθενται στο Τμήμα VIII Ενότητα Β' παρ. 1 στοιχείο γ' και Ενότητα Γ' παρ. 17 στοιχείο ζ' του Παραρτήματος Ι του άρθρου τρίτου του παρόντος νόμου και ιδιαίτερα ότι το καθεστώς ενός Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος ως Μη Δηλούντος Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος ή το καθεστώς ενός λογαριασμού ως Εξαιρούμενου Λογαριασμού δεν παρακωλύει την επίτευξη των σκοπών του παρόντος νόμου. Με όμοια απόφαση εκδίδεται και επικαιροποιείται ο κατάλογος για τις «Δηλωτέες Δικαιοδοσίες» και τις «Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες» έναντι της Ελλάδας, σύμφωνα με το Τμήμα VIII Ενότητα Δ' παράγραφοι 4 και 5 του Παραρτήματος Ι του άρθρου τρίτου του παρόντος νόμου.

5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να εξειδικεύονται και συμπληρώνονται διαδικασίες και υποχρεώσεις που αφορούν την υποβολή στοιχείων και την τήρηση των κανόνων δέουσας επιμέλειας από τα Δηλούντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, την παροχή στοιχείων στον ΟΟΣΑ στο πλαίσιο της αξιολόγησης της χώρας και κάθε άλλο συναφές θέμα σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4493/2017 «Με την παράγραφο 1 του άρθρου πέμπτου εισάγεται νέο άρθρο 54 Γ στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις των υποχρεώσεων των Δηλούντων Ελληνικών Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων σύμφωνα με τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από το εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο, ήτοι του ν. 4170/2013, του ν. 4428/2016, του παρόντος

νόμου και κάθε διεθνούς συμφωνίας με αντίστοιχο πεδίο εφαρμογής. Επισημαίνεται δε, ότι το πλαίσιο αυτό είναι αναγκαίο για την ομαλή και απρόσκοπτη εφαρμογή των προβλεπομένων σε όλες τις διεθνείς, διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1137/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«...

Άρθρο 2

Κατάλογος με τις Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες

Ορίζεται ο κατάλογος με τις Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες έναντι της Ελλάδας, κατά την έννοια των ορισμών του Κεφαλαίου Η', Παράρτημα Ι, Τμήμα VIII Ενότητα Δ' παρ. 4 του ν. 4170/2013 και του άρθρου τρίτου, παρ. 1, Τμήμα VIII, Ενότητα Δ' παρ. 5 του ν. 4428/2016, ως εξής:

Α. Για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας αναφορικά με το έτος 2016:

Πίνακας Α'

ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΥΣΕΣ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΕΣ		
α/α	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην αγγλική γλώσσα
1	Ανδόρα	Andorra
2	Αγκουίλα	Anguilla
3	Αργεντινή	Argentina
4	Αυστραλία	Australia
5	Αυστρία	Austria
6	Μπαρμπάντος	Barbados
7	Βέλγιο	Belgium
8	Μπελίζε	Belize
9	Βερμούδες	Bermuda
10	Βραζιλία	Brazil
11	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
12	Βουλγαρία	Bulgaria
13	Καναδάς	Canada
14	Νήσοι Κάιμαν	Cayman Islands
15	Κίνα	China
16	Κολομβία	Colombia
17	Νήσοι Κουκ	Cook Islands
18	Κόστα Ρίκα	Costa Rica
19	Κροατία	Croatia
20	Κύπρος	Cyprus
21	Τσεχική Δημοκρατία	Czech Republic
22	Δανία	Denmark
23	Εσθονία	Estonia

24	Φερόες Νήσοι	Faroe Islands
25	Φινλανδία ¹	Finland
26	Γαλλία ^{2,3}	France
27	Γερμανία	Germany
28	Γιβραλτάρ	Gibraltar
29	Γροιλανδία	Greenland
30	Γκέρνζι	Guernsey
31	Ουγγαρία	Hungary
32	Ισλανδία	Iceland
33	Ινδία	India
34	Ινδονησία	Indonesia
35	Ιρλανδία	Ireland
36	Νήσος του Μαν	Isle of Man
37	Ιταλία	Italy
38	Ιαπωνία	Japan
39	Τζέρζι	Jersey
40	Νότια Κορέα	Korea
41	Λετονία	Latvia
42	Λιχτενστάιν	Liechtenstein
43	Λιθουανία	Lithuania
44	Λουξεμβούργο	Luxembourg
45	Μαλαισία	Malaysia
46	Μάλτα	Malta
47	Μαυρίκιος	Mauritius
48	Μεξικό	Mexico
49	Μονακό	Monaco
50	Μοντσεράτ	Montserrat
51	Ναουρού	Nauru
52	Κάτω Χώρες ⁴	Netherlands
53	Νέα Ζηλανδία	New Zealand
54	Νορβηγία	Norway
55	Πολωνία	Poland
56	Πορτογαλία ⁵	Portugal
57	Ρουμανία	Romania
58	Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες	Saint Vincent and the Grenadines
59	Σαμόα	Samoa
60	Άγιος Μαρίνος	San Marino

61	Σεϋχέλλες	Seychelles
62	Σιγκαπούρη	Singapore
63	Σλοβακία	Slovakia
64	Σλοβενία	Slovenia
65	Νότια Αφρική	South Africa
66	Ισπανία	Spain
67	Σουηδία	Sweden
68	Ελβετία	Switzerland
69	Νήσοι Τερκ και Κάικος	Turks and Caicos Islands
70	Ηνωμένο Βασίλειο	United Kingdom
71	Ουρουγουάη	Uruguay

1. Συμπεριλαμβάνονται: Νήσοι Ωλαντ (Åland Islands).
 2. Συμπεριλαμβάνονται: Γουαδελούπη (Guadeloupe), Γουιάνα (French Guiana), Μαρτινίκα (Martinique), Ρεϊνιόν (Réunion), Άγιος Μαρτίνος (Saint Martin), Μαγιότ (Mayotte).
 3. Συμπεριλαμβάνεται: Άγιος Βαρθολομαίος (Saint Barthélemy).
 4. Συμπεριλαμβάνονται: Μποναίρ (Bonaire), Άγιος Ευ-στάθιος (Sint Eustatius), Σάμπα (Saba).
 5. Συμπεριλαμβάνονται: Αζόρες (Azores), Μαδέρα (Madeira.)
 6. Συμπεριλαμβάνονται: Κανάριες Νήσοι (Canary Islands).
- Β. Για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας αναφορικά με τα έτη 2017 και 2018:

Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες είναι όλες οι Δικαιοδοσίες που περιλαμβάνονται στον Πίνακα Α' του παρόντος άρθρου και προστίθενται οι ακόλουθες Δικαιοδοσίες:

Β. Για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας αναφορικά με το έτος 2017: Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες είναι όλες οι Δικαιοδοσίες που περιλαμβάνονται στον Πίνακα Α' του παρόντος άρθρου και προστίθενται οι ακόλουθες Δικαιοδοσίες:

Πίνακας Β'

α/α	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην αγγλική γλώσσα
1	Χιλή	Chile
2	Κουρασάο	Curaçao
3	Λίβανος	Lebanon
4	Πακιστάν	Pakistan
5	Παναμάς	Panama
6	Ρωσία	Russian Federation
7	Αγία Λουκία	Saint Lucia
8	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia

Οι Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες, όπως ορίζονται στο σημείο Β' του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από την 1η Ιανουαρίου 2017.

Γ. Για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας αναφορικά με το έτος 2018:

Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες είναι όλες οι Δικαιοδοσίες που περιλαμβάνονται στους Πίνακες Α' και Β' του παρόντος άρθρου και προστίθενται οι ακόλουθες Δικαιοδοσίες:

Πίνακας Γ'

α/α	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην αγγλική γλώσσα
1	Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Antigua and Barbuda
2	Αρούμπα	Aruba
3	Αζερμπαϊτζάν	Azerbaijan
4	Μπαχάμες	Bahamas
5	Μπαχρέιν	Bahrain
6	Γρενάδα	Grenada
7	Χονγκ Κονγκ, Κίνα	Hong Kong, China
8	Ισραήλ	Israel
9	Κουβέιτ	Kuwait
10	Μακάο, Κίνα	Macao, China
11	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
12	Κατάρ	Qatar
13	Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	Saint Kitts and Nevis
14	Ενωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arab Emirates
15	Βανουάτου	Vanuatu

Οι Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες, όπως ορίζονται στο σημείο Γ' του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από την 1η Ιανουαρίου 2018.

Δ. Για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας αναφορικά με το έτος 2019: Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες είναι όλες οι Δικαιοδοσίες που περιλαμβάνονται στους Πίνακες Α', Β' και Γ' του παρόντος άρθρου και προστίθενται οι ακόλουθες Δικαιοδοσίες:

Πίνακας Δ'

α/α	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία Δικαιοδοσίας στην αγγλική γλώσσα
1	Μπρουνέι *	Brunei
2	Ντομίνικα *	Dominica

3	Γκάνα	Ghana
4	Νιούε	Niue
5	Τουρκία	Turkiye

Οι Συμμετέχουσες Δικαιοδοσίες, όπως ορίζονται στο σημείο Δ' του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των κανόνων υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας από την 1η Ιανουαρίου 2019.

* Οι εν λόγω Δικαιοδοσίες λογίζονται ως Συμμετέχουσες εφόσον η ΠΣΑΑ τεθεί σε ισχύ και εφαρμογή έναντι της Ελλάδας.

...».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει πως στις δικαιοδοσίες (χώρες) για τις οποίες υφίστανται δηλωτικές υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και τρίτες χώρες (εκτός ΕΕ).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 7^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι δυσανάλογα υψηλό δεδομένης της φύσης της παράβασης, η οποία σε καμία περίπτωση δεν έχει οδηγήσει σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τελεί σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας και οδηγεί μετά βεβαιότητας σε αδυναμία συνέχισης της δραστηριότητάς της.

Επειδή ωστόσο, το τελικό ποσό του επιβληθέντος προστίμου υπολογίστηκε ως το γινόμενο του προστίμου ανά δηλωτέο λογαριασμό που προβλέπεται σε σαφή και ρητή διάταξη νόμου (άρθρο 54Γ ν.4987/2022 & ήδη άρθρο 59 ν.5104/2024) επί του αριθμού των-πολλών στην προκειμένη περίπτωση-δηλωτέων λογαριασμών (18.387 εκπρόθεσμα δηλωθέντες λογαριασμοί * 100 € ανά λογαριασμό = 1.838.700,00 €).

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ .. και

την επικύρωση της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54Γ ν.4987/2022 (ήδη άρθ. 59 ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 1.838.700,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α/α
ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.