



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 252/03-02-2020

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:** (ως νόμιμ... κληρονόμου του θανόντος, κατά την 01/03/2019, πατέρα τ... του με Α.Φ.Μ.:), **κατά των ακόλουθων είκοσι μίας (21) Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης:**

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2014.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2014.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2014.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2015.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2015.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2015.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2015.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2016.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2016.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2016.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2016.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2017.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2017.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2017.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2017.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2018.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2018.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2018.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2018.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το φορολογικό έτος 2019.

— Με αριθμό/09-09-2019 για το **φορολογικό έτος 2019**.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **10/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** Τ... Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο **54 του Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος **2014**, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος την 01/03/2019 του με Α.Φ.Μ.:, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από **01/01/2014** έως **31/03/2014**.

2.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο **54 του Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος **2014**, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από **01/07/2014** έως **30/09/2014**.

3.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο **54 του Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος **2014**, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από **01/10/2014** έως **31/12/2014**.

4.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο **54 του Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος **2015**, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από **01/01/2015** έως **31/03/2015**.

5.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο **54 του Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος **2015**, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από **01/04/2015** έως **30/06/2015**.

6.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο **54 του Ν.4174/2013**) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος **2015**, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €**, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από **01/07/2015** έως **30/09/2015**.

7.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2015 έως 31/12/2015.

8.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/03/2016.

9.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2016 έως 30/06/2016.

10.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2016 έως 30/09/2016.

11.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2016 έως 31/12/2016.

12.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/03/2017.

13.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2017 έως 30/06/2017.

14.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2017 έως 30/09/2017.

15.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2017 έως 31/12/2017.

16.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/03/2018.

17.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2018 έως 30/06/2018.

18.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2018 έως 30/09/2018.

19.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2018 έως 31/12/2018.

20.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/03/2019.

21.

Με την με αριθμό/09-09-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος του θανόντος του, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 250,00 €, για εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2019 έως 30/06/2019.

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης 10/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, μερικώς ή ολικώς, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Σύμφωνα με την με αριθμό 551/07-03-2019 Απόφαση της Δ.Ε.Δ./ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./Τμήμα Α8–Επανεξέτασης, στις περιπτώσεις θανάτου του υπόχρεου παραβάτη παύει να υφίσταται ο σκοπός

για την επιβολή προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 του Ν.4174/2013). Ο σκοπός αφορά στον εξαναγκασμό του υπόχρεου σε συμμόρφωση προς τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις του, η δε επιβολή του προστίμου έχει αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 11 περ. γ) εδ. πρώτο του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ248Α/07-11-2000), όπως ίσχυαν για δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούσαν σε φορολογικές περιόδους του φορολογικού έτους 2014, οριζόταν ότι

«11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών:

γ) μπορεί να χορηγείται διαφορετική προθεσμία για την υποβολή της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 και του άρθρου 4 εδ. πρώτο της ΠΟΛ.1108/14-04-2014 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ937Β/15-04-2014) (δημοσίευση την 16/04/2014), με θέμα «Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.», για δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν σε φορολογικές περιόδους από 01/01/2014 – 31/03/2014 [απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παρ. Ε υποπαρ. Ε.1.)], ορίζεται ότι

«Άρθρο 1.

Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται το ημερολογιακό τρίμηνο για τους υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή

Άρθρο 4.

Έναρξης ισχύος.

Η απόφαση αυτή ισχύει από την δημοσίευσή της.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) και παρ. 4 εδ. πρώτο του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν για δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν σε φορολογικές περιόδους από 01/01/2015 – 31/03/2015 [βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)], ορίζεται ότι

«1. Οι υπόχρεοι στον φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

β) Ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.

4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Υποβολή φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 περ. α), β) και γ) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ισχύουν από την 17/01/2018, ορίζεται ότι

«1.

α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων, υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του

προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και 2 και παρ. 3 περ. α) και β) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018) και ισχύουν από την 17/01/2018, ορίζεται ότι

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.

α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015), οριζόταν ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

β) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) Διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ), δ), στ) και θ) της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν μετά από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) Διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ), δ) και στ) της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παράγραφος 1 περιπτώσεις β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για

καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και».

Επειδή, ο θανών, κατά την **01/03/2019**, του με Α.Φ.Μ.:, ήταν, έως την ημέρα του θανάτου του, ιδιοκτήτης και οδηγός ταξί, τηρούσε δε απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παρ. Ε υποπαρ. Ε.1.) κατά το φορολογικό έτος 2014 και βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) κατά τα φορολογικά έτη από το 2015 έως το 2019, εντασσόταν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη από το 2014 έως το 2019 και υπαγόταν στην φορολογική αρμοδιότητα της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (κωδ. 4217).

Επειδή, από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος, κατά την 01/03/2019, του (Α.Φ.Μ.:) υποβλήθηκαν, την **26/08/2019**, οι ακόλουθες εκπρόθεσμες δηλώσεις Φ.Π.Α., από τις οποίες προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστικές):

1. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/01/2014** έως **31/03/2014**.
2. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/07/2014** έως **30/09/2014**.
3. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/10/2014** έως **31/12/2014**.
4. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/01/2015** έως **31/03/2015**.
5. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/04/2015** έως **30/06/2015**.
6. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/07/2015** έως **30/09/2015**.
7. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/10/2015** έως **31/12/2015**.
8. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/01/2016** έως **31/03/2016**.
9. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/04/2016** έως **30/06/2016**.
10. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/07/2016** έως **30/09/2016**.
11. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/10/2016** έως **31/12/2016**.
12. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/01/2017** έως **31/03/2017**.
13. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/04/2017** έως **30/06/2017**.
14. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/07/2017** έως **30/09/2017**.
15. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/10/2017** έως **31/12/2017**.
16. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/01/2018** έως **31/03/2018**.
17. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/04/2018** έως **30/06/2018**.
18. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/07/2018** έως **30/09/2018**.
19. Η με αριθμό καταχώρησης πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από **01/10/2018** έως **31/12/2018**.

20. Η με αριθμό καταχώρησης **πρώτη τροποποιητική δήλωση** για την **φορολογική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/03/2019**.

21. Η με αριθμό καταχώρησης **αρχική δήλωση** για την **φορολογική περίοδο από 01/04/2019 έως 30/06/2019**.

Οι οικείες **αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α.**, αναφορικά με τις με αριθμούς από 1 έως 20 πρώτες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., είχαν υποβληθεί **εκπροθέσμως** και ήταν όλες μηδενικές.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν, κατά την **09/09/2019**, οι είκοσι μία (21) ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες επιβλήθηκαν, σε βάρος του θανόντος κατά την 01/03/2019 του, ένα (1) πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 100,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2014 έως 31/03/2014 και είκοσι (20) πρόστιμα του Κ.Φ.Δ., έκαστο ποσού 250,00 €, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους από 01/07/2014 – 30/09/2014 έως 01/01/2019 – 31/03/2019 και αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2019 έως 30/06/2019, από τις οποίες προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστικές).

Επειδή, με την με αριθμό/20-09-2019 δήλωση που υποβλήθηκε από τους κληρονόμους του του στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, δηλώθηκε ο θάνατος αυτού κατά την 01/03/2019.

Επειδή, ακολούθως, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν δια επιδόσεως, κατά την **30/09/2019**, στ...ν προσφεύγο....., ως νόμιμ... κληρονόμο του πατέρα τ... .

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1113/12-10-2007 Εγκύκλιο** του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα **«Μη επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. και μη λήψη των μέτρων του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων»**, έγινε αποδεκτή η με αριθμό **551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, σύμφωνα με την οποία η φορολογική Αρχή δεν δύναται να επιβάλλει πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και να λάβει τα προβλεπόμενα, στο άρθρο 14 του Ν.2523/1997, μέτρα σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση:

II. β. Από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 του Α.Κ., σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου Δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις δημοσίου Δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στην ζωή φυσικό πρόσωπο που αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως **προσωποπαγείς** και, συνεπώς, **ακληρονόμητες** (λ.χ., η δημοσιοϋπαλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λπ.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρώς **προσωποπαγείς** (λ.χ., το συνταξιοδοτικό δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα) αστικής, διοικητικής ή μικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές Αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβενόμενες με τον θάνατό του, μεταβιβάζονται, αιτία θανάτου, στους κληρονόμους του [βλ. ΑΠ1714/1981 ΝΟΒ/1982 (1065)]. Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με την κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς, εκτός εάν πρόκειται για ποινικές κυρώσεις ή, ως εκ του συναγόμενου σκοπού των διατάξεων που τις προβλέπουν, **προέχει ο κυρωτικός και όχι ο αποζημιωτικός τους χαρακτήρας**. Ειδικότερα, το πρόστιμο επιβάλλεται ως συνέπεια του ότι τελέσθηκε μία άδικη πράξη από το πρόσωπο εκείνο που έχει την ιδιότητα του φορολογούμενου. Συνιστά δε απλώς ένα μέσο εξαναγκασμού προς εκπλήρωση των υποχρεώσεών του έναντι της Διοίκησης. Επομένως, οι διοικητικές κυρώσεις στο φορολογικό Δίκαιο, ως μέσο διοικητικού εξαναγκασμού, συνιστούν επαχθείς διοικητικές πράξεις, με τις οποίες επιτυγχάνεται η προστασία του δημοσίου συμφέροντος και, από την νομική φύση τους, συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις. Τα ανωτέρω δε ισχύουν ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, κατά κανόνα δεν απαιτείται για την

επιβολή τους υπαιτιότητα του φορολογούμενου ή συνδρομή κακής πίστης ή πρόθεση φοροδιαφυγής.

γ. Κατόπιν των ανωτέρω, εάν οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν από την φορολογική Αρχή μετά τον θάνατο του υποκruptτόμενου, τα πρόστιμα αυτά αποσβένονται με τον θάνατο αυτού, ενόψει του ότι:

α) Παρά το γεγονός ότι αμέσως συνδέονται με το ζήτημα της έκδοσης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι πράξεων που επισύρουν μεν την επιβολή των προστίμων, χωρίς να ερευνάται η ύπαρξη δόλου στο πρόσωπο του παραβάτη, πλην όμως, νοείται απαλλαγή τούτου από λόγους που ανάγονται μόνον στο πρόσωπό του, δηλαδή εάν αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣτΕ1295/1999 για τον αποδέκτη).

β) Δεν επιβλήθηκαν σε βάρος του παραβάτη (κληρονομούμενου), αλλά εξετάζεται η **το πρώτον** επιβολή τους σε βάρος των κληρονόμων του, δηλαδή σε βάρος προσώπων που δεν μετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στην τέλεση της παραβάσεως.

γ) Έχουν **αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα**, υπό την έννοια ότι χαρακτηριζόμενα ως διοικητικές κυρώσεις που αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση με τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση μελλοντικών φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και, συνεπώς, **δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα**, εφόσον με αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση – έστω και μερικώς – της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Όσον αφορά δε στο δικαίωμα των κληρονόμων, κατά το άρθρο 1847 του Α.Κ., για αποποίηση της κληρονομιάς, προκειμένου να αποφύγουν τις ως άνω δυσμενείς συνέπειες, το δικαίωμα αυτό αναφέρεται στα δυνάμενα να κληρονομηθούν στοιχεία (ενεργητικό και παθητικό της κληρονομιάς) **και όχι σε αυστηρώς προσωπικοπαγείς και μη αποζημιωτικού χαρακτήρα φορολογικές ενοχές** (όπως τα πρόστιμα που επιβάλλονται εις βάρος του υποκruptτόμενου σε έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων), οι οποίες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου.

III. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν επιβάλλονται πρόστιμα του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντος φυσικού προσώπου, υποκruptτόμενου σε έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. 32/2009 γνωμοδότηση του Στ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.:

Ως έχει παγίως κριθεί, οι απειλούμενες, από διατάξεις νόμων οικονομικού και λοιπού περιεχομένου και επιβαλλόμενες, από τις διοικητικές Αρχές, χρηματικές ποινές ή πρόστιμα, έχουν χαρακτήρα διοικητικών χρηματικών κυρώσεων και κύριο σκοπό να εξαναγκάσουν τους διοικούμενους σε πλήρη και ακριβή εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεών τους, **κληρονομούνται δε υπό την προϋπόθεση ότι φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα**, ήτοι **εφόσον επιβλήθηκαν προς αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε στο Δημόσιο** από την παράβαση για την οποία επιβλήθηκε η κύρωση. Έτσι, γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις επιβολής προστίμων αποζημιωτικού χαρακτήρα, τα πρόστιμα αυτά αποτελούν αντικείμενο της κληρονομιάς και η εξ αυτών υποχρέωση μεταβιβάζεται, κατά το άρθρο 1710 του Α.Κ., στους κληρονόμους, αφού και η αξίωση του Δημοσίου προς επιβολή τους αποτελεί και αυτή στοιχείο της κληρονομιάς (γνωμ. ΝΣΚ 36/1991, 184/1993 και 551/2006). Αντιθέτως, στις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών προστίμων, στις οποίες εμφανίζεται **παράβαση χωρίς αντίστοιχη ζημία του Δημοσίου** (βλ. Β. Παπαχρήστου, Λαθρεμπορία και τελωνειακές παραβάσεις, σελ. 140) ή η τυχόν **επελθούσα ζημία αποκαθίσταται με την έκδοση άλλων καταλογιστικών πράξεων, τα εν λόγω πρόστιμα δεν φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα αλλά προσωποπαγή**, αποσκοπούν δε στην συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς μίας νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει νόμιμη περίπτωση επιβολής αυτών σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος προσώπου (βλ. ΣτΕ1266/2003, 3676/1988). Στις περιπτώσεις αυτές, μετά τον θάνατο του παραβάτη, εξέλιπε ο σκοπός επιβολής του διοικητικού προστίμου, θα ήταν δε πέραν της αληθούς βουλήσεως του νομοθέτη να επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα σε βάρος κληρονόμων, αφού δια της επιβολής τους δεν υπηρετείται ο αναφερθείς νομοθετικός σκοπός της θέσπισης αυτών. Συνεπώς, τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων **δεν έχουν αποζημιωτικό χαρακτήρα** και, ως εκ τούτου, **δεν τυγχάνουν κληρονομητέα**, δεδομένου ότι υφίσταται η κατά νόμο δυνατότητα ώστε οι φόροι που τυχόν απώλεσε το Δημόσιο, εξαιτίας των πιο πάνω παραβάσεων, να καταλογιστούν και να εισπραχθούν δυνάμει άλλων καταλογιστικών πράξεων που είναι διάφορες από τις εκδιδόμενες αποφάσεις ή πράξεις επιβολής προστίμου (πρβλ.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1219/24-10-2011 Εγκυκλίου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «**Κοινοποίηση γνωμοδότησης περί της επιβολής ή μη προστίμων του Κ.Β.Σ. σε βάρος των κληρονόμων αποβιώσαντα υπόχρεου**», κοινοποιήθηκε η με αριθμό 291/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία:

«Όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον (δηλαδή, δεν μπορεί να εκδοθεί Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για πρώτη φορά μετά τον θάνατό του) εις βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του Ν.2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν. **Τα ίδια ισχύουν όταν έχει αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του, εν ζωή, το οικείο πρόστιμο και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ.**».

Επειδή, από την παράθεση όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι **κρίσιμο στοιχείο** για την νόμιμη ή μη επιβολή προστίμων σε βάρος αποβιώσαντος, είναι, αρχικώς, εάν αυτά είναι **κυρωτικού ή αποζημιωτικού χαρακτήρα** και, επιπροσθέτως, **εάν** καταλογίζονται πρωτογενώς ή είχαν «**το πρώτον**» κοινοποιηθεί στον ίδιο τον θανόντα, όσο αυτός ήταν εν ζωή.

Επειδή, η πρώτη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους από 01/01/2014 έως 31/03/2014 και από 01/07/2014 – 30/09/2014 έως 01/01/2019 – 31/03/2019 και η αρχική δήλωση Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2019 έως 30/06/2019 υποβλήθηκαν **εκπροθέσμως**, κατά την **26/08/2019**, από τους κληρονόμους του ήδη θανόντα, κατά την **01/03/2019**, του (Α.Φ.Μ.:). Η υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. έως την φορολογική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/03/2019 συντελέστηκε εντός εξαμήνου από τον θάνατο του κ., χρονικό διάστημα που κρίνεται εύλογο για την αποκατάσταση των φορολογικών υποχρεώσεων του από τους κληρονόμους του, ενώ η υποβολή της αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2019 έως 30/06/2019 δεν αφορά σε υποχρέωση του κατά την 01/03/2019 ήδη θανόντα. Ακολουθώντας, κατά την **09/09/2019**, εκδόθηκαν, από τον Προϊστάμενο της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, οι προσβαλλόμενες πράξεις, σε βάρος του ήδη θανόντος, οι οποίες δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του.

Επειδή, επιπλέον, τα επιβληθέντα πρόστιμα, σε βάρος του αποβιώσαντος του (Α.Φ.Μ.:), έχουν **αυστηρώς προσωπικό χαρακτήρα**, υπό την έννοια ότι, ως διοικητικές κυρώσεις, αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση με τις φορολογικές, εν γένει, υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντάς τον από την τέλεση μελλοντικών φορολογικών παραβάσεων. Η δε **επιβολή** τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και, συνεπώς, **δεν έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα**, εφόσον με αυτήν δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Ως εκ τούτου, στην κρίσιμη περίπτωση, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι κατά την 09/09/2019, είχε ήδη παύσει ο σκοπός για την επιβολή προστίμων επί τυπικών – διαδικαστικών παραβάσεων, καθ' όσον **τα εν λόγω πρόστιμα, έχοντας αυστηρώς προσωπικό και αποκλειστικώς κυρωτικό χαρακτήρα, αποσβέστηκαν με τον θάνατο του υπόχρεου.**

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, **κρίνουμε** ότι οι με αριθμούς από/09-09-2019 έως/09-09-2019 **είκοσι μία (21) προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης πρέπει να ακυρωθούν.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **10/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:** (ως νόμιμ... κληρονόμου του θανόντος, κατά την 01/03/2019, πατέρα τ... του με Α.Φ.Μ.:) και την ακύρωση των με αριθμούς από/09-09-2019 έως/09-09-2019 προσβαλλόμενων **Πράξεων Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση:

Α. Φορολογικό έτος 2014

1.

Η με αριθμό/09-09-2019 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2014 έως 31/03/2014 (...../26-08-2019)	100,00	<u>0,00</u>

2.

Η με αριθμό/09-09-2019 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2014 έως 30/09/2014 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

3.

Η με αριθμό/09-09-2019 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2014 έως 31/12/2014 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

Β. Φορολογικό έτος 2015

1.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/03/2015 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

2.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2015 έως 30/06/2015 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

3.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2015 έως 30/09/2015 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

4.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2015 έως 31/12/2015 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

Γ. Φορολογικό έτος 2016

1.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/03/2016 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

2.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2016 έως 30/06/2016 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

3.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2016 έως 30/09/2016 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

4.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2016 έως 31/12/2016 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

Δ. Φορολογικό έτος 2017

1.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2017 έως 31/03/2017 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

2.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2017 έως 30/06/2017 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

3.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2017 έως 30/09/2017 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

4.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2017 έως 31/12/2017 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

Ε. Φορολογικό έτος 2018

1.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/03/2018 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

2.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2018 έως 30/06/2018 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

3.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2018 έως 30/09/2018 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

4.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2018 έως 31/12/2018 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

ΣΤ. Φορολογικό έτος 2019

1.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή πρώτης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/03/2019 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

2.

Η με αριθμό/09-09-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2019 έως 30/06/2019 (χρεωστικής,/26-08-2019) [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	250,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.