



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28/03/2014

Αριθμός απόφασης:646

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 24/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-12-2013 ενδικοφανή προσφυγή των α)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., οδός ..., β)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ..., γ)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ..., δ)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ..., ε)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ..., στ)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ..., ζ)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ..., και η)..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., ... - κληρονόμων της αποβιώσασας ... με ΑΦΜ ... κατά της υπ' αριθ. ...πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ... πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από .../2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 27/03/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου .../27-12-2013 ενδικοφανούς προσφυγής των α)..., ΑΦΜ ..., β)..., ΑΦΜ ..., γ)..., ΑΦΜ ..., δ)..., ΑΦΜ ..., ε)..., ΑΦΜ ..., στ)..., ΑΦΜ .., ζ).., ΑΦΜ .., και η)..., ΑΦΜ ...- κληρονόμων της αποβιώσασας ... με ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε 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:

Με την υπ' αριθ. ... πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσασας ... (κύριος) φόρος ποσού 6.230,00 € πλέον 7.476,00 € (πρόσθετος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από προσωρινό έλεγχο ΦΠΑ που διενεργήθηκε στην αποβιώσασα αγρότισσα ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ .. από τη Δ.Ο.Υ. Λαμίας. Από τον εν λόγω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η αποβιώσασα αγρότισσα ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ έλαβε επιστροφή ΦΠΑ με το υπ' αριθμ...-2008 ΑΦΕΚ της Δ.Ο.Υ. Αταλάντης, βάσει της υπ' αριθμ. .../2008 αίτησης του Αγροτικού Συν/σμού ... προσκομίζοντας φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν πλαστά και εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Οι προσφεύγοντες κληρονόμοι της ..., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι προσφεύγοντες και κληρονόμοι της αποβιώσασας δεν θεωρούνται υπόχρεοι απόδοσης του εκ της προσβαλλόμενης πράξης ποσού καθώς δεν προέβησαν ποτέ μετά τον θάνατο της σε αποδοχή κληρονομικής περιουσίας της.
- Η διοίκηση δεν έθεσε υπόψη των προσφευγόντων το πλήρη φάκελο της υπόθεσης πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καταλογισμού φόρου.
- Η φορολογική αρχή δεν κοινοποίησε στους προσφεύγοντες τα επισυναπτόμενα στην πρωτότυπη έκθεση ελέγχου έγγραφα.
- Η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος.
- Υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι δεν κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες η συνταχθείσα υπ' αριθμ. ...-13 έκθεση κατάσχεσης.
- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν πληρεί τις προϋποθέσεις του άρθρου 17 ΚΔΔ περί αιτιολογίας, καθώς απαραίτητο στοιχείο κάθε ατομικής διοικητικής πράξης τυγχάνει η συγκεκριμενοποίηση και η μη αοριστία στην περιγραφή των δεδομένων, ειδικά όταν πρόκειται για μαθηματικές πράξεις τιμών και προστίμων.
- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλει πρόστιμο με αναγωγή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 το οποίο αντίκειται στο άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος που αναφέρεται στο δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και στο άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος που αναφέρεται στην αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου.
- Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει αναλυτική αιτιολογία και αρκείται στη διηγηματική αναφορά άλλων δημοσίων εγγράφων.

- Η διοίκηση φέρει το βάρος την απόδειξης της εικονικότητας και οι αιτιολογίες της έκθεσης ελέγχου χαρακτηρίζονται ως ελλιπείς και αντιφατικές.
- Υπάρχει καλοπιστία του λήπτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.2859/2000 για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο με τον υπόχρεο και οι εξής: α) οι αναφερόμενοι στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 36στο οποίο αναφέρεται ότι...τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα :α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομιάς και μεσεγγύησης, β) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη, γ) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο, δ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35, ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατο του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1846 του ΠΔ 164^α/24.10.1984 (Αστικός κώδικας) "ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομιά μόλις γίνει η επαγωγή...".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1847 του ΠΔ 164^α/24.10.1984 (Αστικός κώδικας) "ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομιά μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της.....".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1849 του ΠΔ 164^α/24.10.1984 (Αστικός κώδικας) "η αποποίηση είναι άκυρη αν ο κληρονόμος έχει ρητά ή σιωπηρά δηλώσει ότι αποδέχεται την κληρονομιά....".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1850 του ΠΔ 164^α/24.10.1984 (Αστικός κώδικας) "η αποποίηση είναι άκυρη αν γίνει μετά την πάροδο της προθεσμίας για αποποίηση. Αν περάσει η προθεσμία, η κληρονομιά θεωρείται ότι έχει γίνει αποδεκτή....".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1901 του ΠΔ 164^α/24.10.1984 (Αστικός κώδικας) "ο κληρονόμος ευθύνεται και με τη δική του περιουσία για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς..."

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1885 του ΠΔ 164^α/24.10.1984 (Αστικός κώδικας) "οι απαιτήσεις και τα χρέη κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός".

Επειδή οι προσφεύγοντες κληρονόμοι της ... δεν προέβησαν σε αποποίηση κληρονομιάς μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία, θεωρείται ότι την αποδέχτηκαν σιωπηρά και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι δεν θεωρούνται υπόχρεοι απόδοσης του εκ της προσβαλλόμενης πράξης ποσού καθώς δεν προέβησαν ποτέ μετά τον θάνατο της σε αποδοχή κληρονομικής περιουσίας της δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν προκύπτει από διάταξη Νόμου υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιεί τα συνημμένα στην έκθεση ελέγχου έγγραφα, περαιτέρω δε, διότι η έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική, μνημονεύει με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 και 1 του ΚΔΔ. Άλλωστε και οι προσφεύγοντες κλήθηκαν σε ακρόαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 για να υποβάλουν τις απόψεις τους, για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ως εκ τούτου έλαβαν γνώση και εξέφρασαν τις απόψεις τους σχετικά.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Άλλωστε ο συντελεστής πρόσθετου φόρου ορίσθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 2 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος τους είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή αντίγραφο της υπ' αριθμ. ...-2013 έκθεσης κατάσχεσης της με αριθμό ..-2008 αίτησης-δήλωσης και αναλυτικής κατάστασης δικαιολογητικών επιστροφής ΦΠΑ της αποβιώσασας από τον Αγροτικό Συνεταιρισμό ... επιδόθηκε στον Αγροτικό Συνεταιρισμό, από τον οποίο και έγινε η κατάσχεση.

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218. Συγκεκριμένα όσον αφορά τη μαθηματική πράξη για τον υπολογισμό των προσαυξήσεων, στο αναφερόμενο σημείο της πράξης καταλογισμού, αναγράφεται η φράση «ως έκθεση ελέγχου» στην οποία ορίζεται ρητά ότι ο εφαρμοζόμενος συντελεστής υπολογισμού προσαυξήσεων είναι 120%.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 291/2011 ΓΝΜΔ ΝΣΚ (556854) γνωμοδότηση, 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 το θάνατο 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 δεν επιβλήθηκε στην αποβιώσασα πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν.2523/97, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλει πρόστιμο με αναγωγή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97, το οποίο αντίκειται στο άρθρο 20 παρ.1 και στο άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΔΑ με την επωνυμία «...» είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια

είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών ΤΔΑ με την επωνυμία «...» είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη καλή πίστη που επικαλούνται.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από τη φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από .../2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 Ν.2859/2000 παρ.1 και 2 Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 6% (και 7% από 16/4/2007 Ν. 3554/2007 έως 23/4/2010) στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου...

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 Ν.2859/2000 παρ.1 , αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς την φορολογητέα αξία που προκύπτει από αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις , ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ολόκληρη την διαχειριστική περίοδο.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&3 του Ν. 2523/973 θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .../27-12-2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

της υπ' αριθ. ... πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Επί της υπ' αριθ. ... Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ

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

	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Διαφορά φόρου	6.230,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ)	7.476,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.706,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: € 13.706,00.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).