



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 18/04/2017

Αριθμός απόφασης: **984**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. . του ...» – **Α.Φ.Μ., κληρονόμου** του αγρότη ειδικού καθεστώτος που απεβίωσε στις ...2015 του**-Α.Φ.Μ.**, με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού ... Τ.Κ.-... κατά: α) της με αριθμό .../.../...**-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2007, β) της με αριθμό ../.../...**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2008, γ) της με αριθμό .../.../...**-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2009, δ) της με αριθμό .../.../...**-2016** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, ε) της με αριθμό .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και στ) της με αριθμό .../.../...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του κληρονομούμενου υπόχρεου πρόστιμο ύψους 3.241,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του κληρονομούμενου υπόχρεου πρόστιμο ύψους 582,90 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του κληρονομούμενου υπόχρεου πρόστιμο ύψους 1.031,10 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του κληρονομούμενου υπόχρεου κύριος φόρος ύψους 1.080,40 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.296,48 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.376,88 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του κληρονομούμενου υπόχρεου κύριος φόρος ύψους 194,30 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 233,16 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 427,46 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του κληρονομούμενου υπόχρεου κύριος φόρος ύψους 343,70 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 412,44 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 756,14 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2005-2009 από τη Δ.Ο.Υ. ..., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 σχετικής εντολής ελέγχου ελεγχίς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../2013 χειρόγραφης εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ. .../26-09-2013 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης Υπολοίπου Κεντρικής Μακεδονίας που αφορά σε έλεγχο περιπτώσεων επιστροφής Φ.Π.Α της πρώην Δ.Ο.Υ.

Στο παραπάνω έγγραφο αναφέρεται, ως προς τον υπόχρεο κληρονομούμενο «. . του ...» με Α.Φ.Μ ..., ότι αναγράφονται στην αίτηση που κατατέθηκε, μέσω του ΑΣ «. .», με α/α 12, τέσσερις (4) εκκαθαρίσεις οι με αριθμό ..., ..., ... και .../31-12-2007 συνολικής αξίας 47.143,06 €. Στην υπ' αριθμό πρωτ. .../27-11-2012 πρόσκληση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ανταποκρίθηκε και υπέβαλλε Υ/Δ με την οποία δήλωσε ότι δεν αναγνωρίζει τις υπογραφές του και ότι δεν πήρε το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στην αίτηση.

Ο υπόχρεος κληρονομούμενος είχε υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του ν. 2859/2000 για τις υπό κρίση χρήσεις, βάσει του οποίου οι αγρότες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

Ο έλεγχος ζήτησε από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. με το αρ. πρωτ. .../....2015 έγγραφο αντίγραφα αιτήσεων ενίσχυσης-δήλωσης καλλιέργειας για τις χρήσεις 2005-2009 του . . του με ΑΦΜ Σύμφωνα με το αρ. πρωτ. .../....2015 έγγραφο του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. προκύπτει ότι υποβλήθηκαν αιτήσεις στην υπηρεσία τους για τα έτη 2006, 2007, 2008, 2009.

Επίσης από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο έλεγχος προέκυψε ότι ο υπόχρεος αγρότης ειδικού καθεστώτος καλλιεργούσε σε συνολικά 27,81 στρέμματα αγροτεμαχίων, στις χρήσεις 2005-2009.

Ο υπόχρεος αγρότης ειδ. καθεστώτος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 έως 31/12/2005, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ ..., μέσω του Α.Σ. . . ΑΦΜ ..., αίτηση με Αρ. 3/08.03.2006 για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α με συντελεστή 5% αξίας **92,31€** με συνολικά ακαθάριστα έσοδα **1.846,16€**. Το ποσό ήτοι 92,31€ επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ ... (αριθμός απόφασης 1/2006, ΑΦΕΚ 19/28.3.2006).

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο υπόχρεος είχε την δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει αγροτική παραγωγή Ροδάκινων αξίας **1.846,16 €**.

Ο υπόχρεος αγρότης ειδ. καθεστώτος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 έως 31/12/2006, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ ..., μέσω του Α.Σ. ... ΑΦΜ ..., αίτηση με Αριθμό

12/26.03.2008 για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α με συντελεστή 7% αξίας **1.240,99€** με συνολικά ακαθάριστα έσοδα **17.728,42€**. Το ποσό ήτοι 1.240,99€ επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ ... (αριθμός απόφασης 2/2007, ΑΦΕΚ 33/2007).

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο υπόχρεος είχε την δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει αγροτική παραγωγή Ροδάκινων αξίας 7.101,22 €, Βιομηχ. Ροδάκινων αξίας 4.304,32 €, και Νεκταρινιών αξίας 6.322,88 €.

Ο υπόχρεος αγρότης ειδ. καθεστώτος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 έως 31/12/2007, κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ ..., μέσω του «. ...» ΑΦΜ, αίτηση με αριθμό 12/26.03.2008 για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α με συντελεστή 7% αξίας **3.569,36€** με συνολικά ακαθάριστα έσοδα **50.990,83€**. Το ποσό ήτοι 3.569,36€ επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ (αριθμός απόφασης 28/2008, ΑΦΕΚ 109/2008).

Στην υποβληθείσα με αριθμό 12/2008, αρχική αίτηση –δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για επιστροφή Φ.Π.Α που αφορά στη χρήση 2007, συμπεριλήφθηκαν τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία :

Είδος αριθμός και ημερομηνία παραστατικού	Επωνυμία αγοραστή αγαθών	Α.Φ.Μ αγοραστή	Προϊόν που πουλήθηκε	Αξία	Ποσότητα Σε κιλά
.../31-12-07	Α.Σ. ..	...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	8.802,17	20.836 kg
			Β. ΡΟΔΑΚΙΝΑ	12.037,79	53.226 kg
			ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	4.028,40	7.460 kg
ΣΥΝΟΛΟ				24.868,36€	81.522kg
.../31-12-07	Α.Σ. ..	...	Β. ΡΟΔΑΚΙΝΑ	10.875,58€	48.122kg
.../31-12-07	Α.Σ. ..	...	Β. ΡΟΔΑΚΙΝΑ	1.866,32€	17.164kg
.../31-12-07	Α.Σ. ..	...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	5.504,40€	12.510 kg
			ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	4.028,40€	7.460 kg
ΣΥΝΟΛΟ				9.532,80€	19.970kg
.../19-12-07		...	Β. ΡΟΔΑΚΙΝΑ	1.174,48€	5.672kg
			ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	2.673,29€	4.777 kg
ΣΥΝΟΛΟ				3.847,77€	10.449kg
ΣΥΝΟΛΟ				50.990,83€	177.227kg

Σύμφωνα με το με αριθμό .../...-2016 έγγραφο του Τμήματος Ποιοτικού και Φυτοϋγειονομικού ελέγχου Έδεσσας που προσκομίσθηκε από τους κληρονόμους καθώς και την με αριθμό απόφασης .../...-2016 της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών (ΓΓΔΕ) όπου έλαβε υπόψη τις μέγιστες στρεμματικές αποδόσεις σε παρόμοια υπόθεση, η αγροτική παραγωγή που δηλώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος από τον υπόχρεο θα μπορούσε να έχει τις παρακάτω αποδόσεις:

Καλλιέργεια σύμφωνα με την δήλωση Ε1 οικ. έτους 2008.	Στρέμματα σύμφωνα με την δήλωση Ε1 οικ. έτους 2008.	Στρεμματική απόδοση σε kg Σύμφωνα με τους δείκτες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας	Συνολική στρεμματική απόδοση ανά καλλιέργεια σε kg	Τιμή/kg Σύμφωνα με τους δείκτες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας	Συνολική Αξία
Βιομηχανικά Ροδάκινα	9,00	5.000kg	45.000kg	0,22	9.900,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	2,00	4.500Kg	9.000kg	0,50	4.500,00€
Βιομηχανικά Ροδάκινα	3,50	5.000kg	17.500kg	0,22	3.850,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	4,00	4.500Kg	18.000kg	0,50	9.000,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	3,00	4.500Kg	13.500kg	0,50	6.750,00€
Νεκταρίνια Ροδάκινα	1,63	4.000kg	6.520kg	0,60	3.750,00€
Νεκταρίνια Ροδάκινα	1,63	4.000kg	6.520kg	0,60	3.750,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	3,00	4.500Kg	13.500kg	0,50	6.750,00€
ΣΥΝΟΛΟ	27,76				45.250,00€

Από όλα τα παραπάνω συνάγονται τα εξής:

Ο υπόχρεος παρέδωσε και πώλησε αγροτική παραγωγή βιομηχανικών ροδάκινων και νεκταρινιών μεγαλύτερη από αυτή που είχε την δυνατότητα να παράξει.

- Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ζυγολόγια, δελτία ποσοτικής παραλαβής, τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων εκκαθαρίσεων.

- Επειδή προσκομίστηκε από τον υπόχρεο η με αριθμό πρωτοκόλλου 5047/27-11-2012 Υ.Δ. όπου μεταξύ των άλλων αναφέρει: «το έτος 2007 τις παραγωγές που είχα από τα 27,7 στρέμματα όλα με ροδάκινα – νεκταρίνια και φαίνονται στο Ε1 του οικ. έτους 2008 και καλλιεργούσα στην κτηματική περιοχή ..., τις παρέδωσα στους συν/σμούς ΓΕΣΠΟΒ και Αγροτικό Συν/σμό Από την ΓΕΣΠΟΒ την επιστροφή ΦΠΑ που δικαιούμουν την πήρα μέσω ΑΤΕ από δε τον Αγροτικό Συν/σμό ... την επιστροφή την πήρα στο χέρι και όχι μέσω τράπεζας, το δε ποσό που πήρα από τον Αγροτικό Συν/σμό αν θυμάμαι καλά ήταν περίπου 250€.».

- Επειδή ο υπόχρεος παρέδωσε και πώλησε αγροτική παραγωγή βιομηχανικών ροδάκινων και νεκταρινιών μεγαλύτερη από αυτή που είχε την δυνατότητα να παράξει παρουσιάζοντας τις

παρακάτω αποκλίσεις σε σχέση με τους Οικονομικούς δείκτες στρεμματικών αποδόσεων για τον Ν. ... της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας:

Καλλιέργεια	Στρέμματα Βάση Ε1, Υπεύθυνης Δήλωσης, Δηλώσεων ακινήτων (Ε9, υποθηκοφυλακείο)	Στρεμματική Απόδοση σε € σύμφωνα με τους Οικονομικούς δείκτες	Στρεμματική Απόδοση σε € σύμφωνα με τα φορολογικά παραστατικά	Απόκλιση σε €
Β. Ροδάκινα	12,50	13.750,00	25.954,17	12.204,17
Νεκταρίνια	3,26	7.500,00	10.730,09	3.230,09
Ροδάκινα	12,00	27.000,00	14.306,57	
ΣΥΝΟΛΟ	27,76			15.434,26€

Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ο υπόχρεος στη χρήση 2007 αποδέχτηκε:

- 1) Το υπ' αριθμ. .../31.12.2007 φορολογικό στοιχείο (Εκκαθάριση) Καθαρής Αξίας 24.868,36€ που εξέδωσε ο Α.Σ. ... ΑΦΜ ... το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό κατά την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει ως προς την συναλλαγή και με μερικώς εικονική αξία **15.267,88 ευρώ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το παραπάνω αναφερθέν άρθρο, καθόσον ο υπόχρεος δεν είχε την δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει βιομηχανικά ροδάκινα αξίας 12.037,79€ και νεκταρίνια αξίας 3.230,09€.
- 2) Το υπ' αριθμ. 1657/31.12.2007 φορολογικό στοιχείο (Εκκαθάριση) Καθαρής Αξίας 1.866,32€ που εξέδωσε ο Α.Σ. ... ΑΦΜ ... το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό κατά την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει ως προς την συναλλαγή και με μερικώς εικονική αξία **166,38€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το παραπάνω αναφερθέν άρθρο, καθόσον ο υπόχρεος δεν είχε τη δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει Βιομηχανικά Ροδάκινα αξίας 166,38€.

Επίσης ο υπόχρεος έλαβε αδικαιολογήτως επιστροφή Φ.Π.Α. για την αγροτική παραγωγή βιομηχανικών ροδάκινων και νεκταρινιών αξίας 15.434,26€, ήτοι 1.080,40€ (15.434,26€ X 7%) και ο έλεγχος προχώρησε στον καταλογισμό του ήτοι **1.080,40€**.

Ο υπόχρεος αγρότης ειδ. καθεστώτος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 έως 31/12/2008 κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ μέσω του ΑΦΜ την με αριθμό 19/04/04/2009 αίτηση για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α 7% αξίας **1.690,45€** με συνολικά ακαθάριστα έσοδα 24.149,24€. Το ποσό ήτοι 1.690,45€ επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ (αριθμός απόφασης 28/2009, ΑΦΕΚ 59/8.4.2009).

Στην υποβληθείσα αρχική αίτηση –δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για επιστροφή Φ.Π.Α που αφορά χρήση 2008 συμπεριλήφθηκαν τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

Είδος αριθμός και ημερομηνία παραστατικού	Επωνυμία αγοραστή αγαθών	Α.Φ.Μ αγοραστή	Προϊόν που πουλήθηκε	Αξία	Ποσότητα Σε κιλά
..../31-12-08	Α.Σ. ...	...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	4.968,42	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-08	Α.Σ. ...	...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	5.850,00	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
..../31-12-08	Α.Σ. ...	...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	5.214,55	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-08		...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	276,02	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-08	Α.Σ. ...	...	ΜΗΛΑ	6.810,00	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
..../30-06-08	.. Α.Ε.		ΡΟΔΑΚΙΝΑ	1.030,25	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
				24.149,24	-

Σύμφωνα με το με αριθμό .../....2016 έγγραφο του Τμήματος Ποιοτικού και Φυτοϋγειονομικού ελέγχου Έδεσσας που προσκομίσθηκε από τους κληρονόμους καθώς και την με αριθμό απόφασης .../...2016 της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών (ΓΓΔΕ) όπου έλαβε υπόψη τις μέγιστες στρεμματικές αποδόσεις σε παρόμοια υπόθεση, η αγροτική παραγωγή που δηλώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος από τον υπόχρεο θα μπορούσε να έχει τις παρακάτω αποδόσεις:

Καλλιέργεια	Στρέμματα	Στρεμματική	Συνολική	Τιμή/kg	Συνολική
-------------	-----------	-------------	----------	---------	----------

σύμφωνα με την δήλωση Ε1 οικ. έτους 2009.	σύμφωνα με την δήλωση Ε1 οικ. έτους 2009.	απόδοση σε kg Σύμφωνα με τους δείκτες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας	στρεμματική απόδοση ανά καλλιέργεια σε kg	Σύμφωνα με τους δείκτες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας	Αξία
Βιομηχανικά Ροδάκινα	9,00	5.000kg	45.000kg	0,22€	9.900,00€
Βιομηχανικά Ροδάκινα	3,50	5.000kg	17.500kg	0,22€	3.850,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	2,00	4.500kg	9.000kg	0,50€	4.500,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	4,00	4.500kg	18.000kg	0,50€	9.000,00€
Μήλα	1,63	4.500kg	7.335kg	0,55€	4.034,25€
					31.284,25€

Από όλα τα παραπάνω συνάγονται τα εξής:

Ο ελεγχόμενος παρέδωσε και πώλησε αγροτική παραγωγή μήλων μεγαλύτερη από αυτή που είχε την δυνατότητα να παράξει.

- Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ζυγολόγια, δελτία ποσοτικής παραλαβής, τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων εκκαθαρίσεων.

Επειδή ο ελεγχόμενος παρέδωσε και πώλησε αγροτική παραγωγή μεγαλύτερη από αυτή που είχε την δυνατότητα να παράξει παρουσιάζοντας τις παρακάτω αποκλίσεις σε σχέση με τους Οικονομικούς δείκτες στρεμματικών αποδόσεων για τον Ν. της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας:

Καλλιέργεια	Στρέμματα Βάση Ε1, Υπεύθυνης Δήλωσης, Δηλώσεων ακινήτων (Ε9, υποθηκοφυλακείο)	Στρεμματική Απόδοση σε € σύμφωνα με τους Οικονομικούς δείκτες	Στρεμματική Απόδοση σε € σύμφωνα με τα φορολογικά παραστατικά	Απόκλιση σε €
Β. Ροδάκινα Ροδάκινα	12,50 6,00	13.750,00 13.500,00 Σύνολο 27.250€	Σύνολο 17.339,24	
Μήλα	1,63	4.034,25€	6.810,00	2.775,75
ΣΥΝΟΛΟ	27,76	31.284,25€	24.149,24€	2.775,75€

Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ο υπόχρεος στη χρήση 2008 αποδέχτηκε:

Το υπ' αριθμ. .../31.12.2008 φορολογικό στοιχείο (Εκκαθάριση) Καθαρής Αξίας 6.810,00€ που εξέδωσε ο Α.Σ. ... ΑΦΜ ... το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό κατά την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει ως προς την συναλλαγή και με μερικώς εικονική αξία **2.775,75 ευρώ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το παραπάνω αναφερθέν άρθρο, καθόσον ο υπόχρεος δεν είχε την δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει μήλα αξίας 2.775,75€.

Επίσης ο υπόχρεος έλαβε αδικαιολογήτως επιστροφή Φ.Π.Α. για την αγροτική παραγωγή αξίας 2.775,75€, ήτοι 194,30€ ($2.775,75€ \times 7\%$) και ο έλεγχος προχώρησε στον καταλογισμό του ήτοι **194,30€**.

Ο υπόχρεος αγρότης ειδ. καθεστώτος, για τη διαχειριστική 01/01/2009 έως 31/12/2009 κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ ... μέσω του Α.Σ. ... ΑΦΜ ... αίτηση με Αριθμό 12/2010 για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α 11% αξίας 1.408,46 ευρώ με συνολικά ακαθάριστα έσοδα 12.804,19€. Το ποσό ήτοι **1.408,46€** επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ ... (αριθμός απόφασης 16/2010, ΑΦΕΚ 37/20.5.2010).

Στην υποβληθείσα με αριθμό 12/2010, μέσω του συνεταιρισμού Α.Σ. ... με Α.Φ.Μ. ..., αίτηση – δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για επιστροφή Φ.Π.Α που αφορά χρήση 2009 συμπεριλήφθηκαν τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία :

Είδος αριθμός και ημερομηνία παραστατικού	Επωνυμία αγοραστή αγαθών	Α.Φ.Μ αγοραστή	Προϊόν που πουλήθηκε	Αξία	Ποσότητα Σε κιλά
.../31-12-09	Α.Σ. ... Ο.Π.		ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	191,25	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
..../31-12-09	Α.Σ. ... Ο.Π.	...	ΡΟΔΑΚΙΝΑ	1.752,65	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-09	Α.Σ. ...		ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	11,20	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
..../31-12-09	Α.Σ.		ΡΟΔΑΚΙΝΑ	14,00	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να

					προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-09	A.Σ. ... «Η ...»	...	ΣΥΜΠ. ΡΟΔΑΚΙΝΑ	412,96	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-09	A.Σ. . ..	...	ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	938,09	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
.../31-12-09	A.Σ.	...	ΝΕΚΤΑΡΙΝΙΑ	9.484,04	Δεν έχουν προσκομιστεί οι εκκαθαρίσεις οπότε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ακριβής ποσότητα.
				12.804,19	-

Σύμφωνα με το με αριθμό .../....-2016 έγγραφο του Τμήματος Ποιοτικού και Φυτοϋγειονομικού ελέγχου Έδεσσας που προσκομίσθηκε από τους κληρονόμους καθώς και την με αριθμό απόφασης .../...-2016 της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών (ΓΓΔΕ) όπου έλαβε υπόψη τις μέγιστες στρεμματικές αποδόσεις σε παρόμοια υπόθεση, η αγροτική παραγωγή που δηλώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος από τον υπόχρεο θα μπορούσε να έχει τις παρακάτω αποδόσεις:

Καλλιέργεια σύμφωνα με την δήλωση Ε1 οικ. έτους 2010.	Στρέμματα σύμφωνα με την δήλωση Ε1 οικ. έτους 2010.	Στρεμματική απόδοση σε kg σύμφωνα με τους δείκτες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας	Συνολική στρεμματική απόδοση ανά καλλιέργεια σε kg	Τιμή/kg σύμφωνα με τους δείκτες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας	Συνολική Αξία
Βιομηχανικά Ροδάκινα	9,00	5.000kg	45.000kg	0,22	9.900,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	2,00	4.500Kg	9.000kg	0,50	4.500,00€
Βιομηχανικά Ροδάκινα	3,50	5.000kg	17.500kg	0,22	3.850,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	4,00	4.500Kg	18.000kg	0,50	9.000,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	3,00	4.500Kg	13.500kg	0,50	6.750,00€
Νεκταρίνια Ροδάκινα	1,63	4.000kg	6.520kg	0,60	3.750,00€

Νεκταρίνια Ροδάκινα	1,63	4.000kg	6.520kg	0,60	3.750,00€
Επιτραπέζια Ροδάκινα	3,00	4.500Kg	13.500kg	0,50	6.750,00€
ΣΥΝΟΛΟ	27,76				45.250,00€

Από τα παραπάνω συνάγονται τα εξής:

Ο υπόχρεος είχε την δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει αγροτική παραγωγή Ροδάκινων αξίας 1.766,65€ και Βιομηχ. Ροδάκινων αξίας 412,96€.

Ο υπόχρεος παρέδωσε και πώλησε αγροτική παραγωγή νεκταρινιών μεγαλύτερη από αυτή που είχε την δυνατότητα να παράξει.

- Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ζυγολόγια, δελτία ποσοτικής παραλαβής, τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων εκκαθαρίσεων.

- Επειδή ο υπόχρεος παρέδωσε και πώλησε αγροτική παραγωγή νεκταρινιών μεγαλύτερη από αυτή που είχε την δυνατότητα να παράξει παρουσιάζοντας τις παρακάτω αποκλίσεις σε σχέση με τους Οικονομικούς δείκτες στρεμματικών αποδόσεων για τον Ν. ... της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας:

Καλλιέργεια	Στρέμματα Βάση Ε1, Υπεύθυνης Δήλωσης, Δηλώσεων ακινήτων (Ε9, υποθηκοφυλακείο)	Στρεμματική Απόδοση σε € σύμφωνα με τους Οικονομικούς δείκτες	Στρεμματική Απόδοση σε € σύμφωνα με τα φορολογικά παραστατικά	Απόκλιση σε €
Β. Ροδάκινα	12,50	13.750,00	412,96	
Νεκταρίνια	3,26	7.500,00	10.624,58	3.124,58
Ροδάκινα	12,00	27.000,00	1.766,65	
ΣΥΝΟΛΟ	27,76			3.124,58€

Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ο υπόχρεος στη χρήση 2009 αποδέχτηκε:

Το υπ' αριθμ. .../31.12.2009 φορολογικό στοιχείο (Εκκαθάριση) Καθαρής Αξίας 9.484,04€ που εξέδωσε ο Α.Σ. ... ΑΦΜ το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό κατά την έννοια του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει ως προς την συναλλαγή και με μερικώς εικονική αξία **3.124,58 ευρώ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το παραπάνω αναφερθέν άρθρο, καθόσον ο υπόχρεος δεν είχε την δυνατότητα να παράξει και να πωλήσει νεκταρίνια αξίας 3.124,58€.

Επίσης ο υπόχρεος έλαβε αδικαιολογήτως επιστροφή Φ.Π.Α. για την αγροτική παραγωγή νεκταρινιών αξίας 3.124,58€, ήτοι 343,70€ (3.124,58€ X 11%) και ο έλεγχος προχώρησε στον καταλογισμό του ήτοι **343,70€**.

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων και δεδομένου ότι ο υπόχρεος έλαβε και έκανε χρήση φορολογικά στοιχεία τα οποία χαρακτηρίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... ως μερικώς εικονικά, ο

έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του συνόλου του Φ.Π.Α. και καταλόγισε τα αντίστοιχα ποσά που έλαβε ο υπόχρεος παράνομα ως επιστροφή, με τις νόμιμες προσαυξήσεις, καθώς και τα πρόστιμα του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../....2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα κληρονόμος ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες γιατί έχουν εκδοθεί σε βάρος θανόντος υπόχρεου και ενώ αναγράφουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα τους κληρονόμους του θανόντος, μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα, δεν προσδιορίζουν την κληρονομική μερίδα εκάστου των κληρονόμων (εν συνόλω τέσσερεις) και επομένως δεν προσδιορίζουν και το μέτρο κατά το οποίο, ενδεχομένως, συμμετέχει στην ευθύνη επί των καταλογισθέντων ποσών.
- 2) Σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ. αριθ. 291/2011 γνωμοδότησης του ΝΣΚ (Τμήμα Β), η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση, συνάγεται ότι 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 τη νομική τους φύση συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις και κατά συνέπεια, επειδή έχουν αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υπόχρεου (σχετ. οι με αριθμούς 551/2006 και 408/2013 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, οι οποίες έχουν γίνει αποδεκτές από τη Διοίκηση).
- 3) Στις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχων, στις οποίες στηρίχθηκαν και οι προσβαλλόμενες πράξεις, προσδιορίζεται από τον έλεγχο κατά τρόπο όχι αναμφισβήτητο αλλά τεκμαρτό, και με ελλιπή στοιχεία, η δυνατότητα παραγωγής φρούτων του ελεγχόμενου ... του ... (ΑΦΜ ...), του οποίου είναι κληρονόμος, και με βάση τα συναχθέντα τεκμαρτών στοιχεία συμπεραίνει, αυθαίρετα, αποκλίσεις μεταξύ της δυνητικής παραγωγής του ελεγχόμενου και αυτής που τελικά παρέδωσε στον Α.Σ., για τα διαχειριστικά έτη 2007, 2008 και 2009. Επίσης συμπερασματικά και αυθαίρετα ο έλεγχος αποδέχεται ως εικονικές και μερικώς εικονικές τις εκκαθαρίσεις που εκδόθηκαν από τον Α.Σ. ..., καθότι δεν έλαβε υπόψη ότι ο υπόχρεος αποβιώσας καλλιεργούσε και επιπλέον έκταση 10,87 στρεμμάτων με βάση την από 20/04/1995 ιδιωτική σύμβαση χρησικτησίας μεταξύ αυτού και της ΕΤΒΑ.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, γιατί έχουν εκδοθεί σε βάρος θανόντος υπόχρεου και ενώ αναγράφουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα τους κληρονόμους του θανόντος, μεταξύ των οποίων

είναι και η προσφεύγουσα, δεν προσδιορίζουν την κληρονομική μερίδα εκάστου των κληρονόμων (εν συνόλω τέσσερεις) και επομένως δεν προσδιορίζουν και το μέτρο κατά το οποίο, ενδεχομένως, συμμετέχει στην ευθύνη επί των καταλογισθέντων ποσών, αυτός πρέπει να γίνει αποδεκτός για τους παρακάτω λόγους.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 2 περ γ' του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)...β)...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, ς) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 1 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) ..., β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου...», σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση «Με τις διατάξεις του άρθρου 45 ορίζεται, ότι η είσπραξη του φόρου γίνεται δυνάμει άμεσα εκτελεστού τίτλου που στην περίπτωση ... διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου **είναι η πράξη τελικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,...**».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 4 του Ν. Δ. 356/05-04-1974 (ΠΕΡΙ ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: "4. Η είσπραξη: α) στην περίπτωση των εκτελεστών τίτλων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/ 2013) και β) οποιουδήποτε τίτλου, κατ' εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων επιβολής πολλαπλών τελών, πραγματοποιείται μόνο δυνάμει του τίτλου. Οι τίτλοι του προηγούμενου εδαφίου καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης, αποκλειστικά, για λόγους παρακολούθησης της οφειλής, χωρίς η καταχώριση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης. Επιδικαζόμενες υπέρ του Δημοσίου κάθε είδους χρηματικές αποζημιώσεις στο πλαίσιο ποινικών δικών που αφορούν αδικήματα που προβλέπονται από τη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία, είναι δυνατόν να εισπράττονται από τη Φορολογική Διοίκηση και σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της παρούσας παραγράφου. 5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται το περιεχόμενο του χρηματικού καταλόγου και των βιβλίων του παρόντος άρθρου, ο τρόπος καταχώρισης των απαραίτητων στοιχείων σε αυτά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. ", όπως τα εντός " " παρ. 4 και 5 προστέθηκαν ως άνω με την παρ.3 του άρθρου 7 του Ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α 288/31.12.2013).

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει **ότι εκτελεστός τίτλος (άρα και νόμιμος)** για την είσπραξη του φόρου, είναι στην προκειμένη περίπτωση **η ίδια η πράξη του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου** και τα ελαττώματα του τίτλου επιδρούν στο κύρος της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης. Αν, δηλαδή, ελλείπει κάποιο από τα παραπάνω στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 37 του ΚΦΔ, ο τίτλος καθίσταται άκυρος και η κατ' ακολουθία εκτέλεση που στηρίζεται σε αυτόν είναι μη νόμιμη. Επιπλέον, καταλογιστική πράξη που εκδόθηκε

κατά φυσικού προσώπου μετά το θάνατο του είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατ' ανυπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσης της υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο, υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (ΣΤΕ ΟΛ 179/1977, ΣΤΕ 1014/1983, ΣΤΕ 1779/1988 κ.α.).

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 1885 του Α.Κ., ορίζεται ότι οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδίκαια μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός, ενώ με την ΠΟΛ.1103/12.12.2004 Εγκύκλιο προβλέπεται ότι οι υπηρεσίες που συντάσσουν χρηματικούς καταλόγους, υποχρεούνται να αναγράφουν τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα, με τα πλήρη στοιχεία τους στο χρηματικό κατάλογο, καθώς και το ποσοστό ευθύνης τους (μερικώς ή αλληλεγγύως και σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη). Επιπλέον, εφόσον έχουν εκδοθεί άκυρα φύλλα ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέα φύλλα ελέγχου στο όνομα του αποθανόντος στα οποία θα γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν. Για αυτά τα φύλλα δεν τίθεται, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. και την περ γ' της παρ 2 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 και περαιτέρω από τον συνδυασμό των διατάξεων και της παρ 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, θέμα παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησής τους.

Επειδή σύμφωνα με το υπ αριθμ. πρωτ. 1060802/1201/A0012/25-06-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με την 770/1988 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης, φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος χωρίς σε αυτό το φύλλο να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους έπρεπε και να κοινοποιηθεί είναι κατ' αρχήν άκυρο ως εκδοθέν κατ' ανυπαρκτου προσώπου. Περαιτέρω, με το άρθρο 1885 του Α.Κ., ορίζεται, ότι οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδίκαια μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός. Επίσης, με την ΠΟΛ.1103/12.12.2004 διαταγή οι υπηρεσίες που συντάσσουν χρηματικούς καταλόγους, υποχρεούνται να αναγράφουν τα συνυπόχρεα με τον πρωτοφειλέτη πρόσωπα, με τα πλήρη στοιχεία τους στο χρηματικό κατάλογο, καθώς και το ποσοστό ευθύνης τους (μερικώς ή αλληλεγγύως και σε ολόκληρο με τον πρωτοφειλέτη). Εφόσον έχουν εκδοθεί άκυρα φύλλα ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέα φύλλα ελέγχου στο όνομα του αποθανόντος στα οποία θα γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν. Για αυτά τα φύλλα δεν τίθεται, σύμφωνα με την περίπτ. α' της παρ. 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., θέμα παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησής τους.....»

Επειδή και η θέση της αρμόδιας Δ/σης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (σχετ. το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων) είναι ότι με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που

πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους και ότι, αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, **με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων**, οι οποίοι είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα και εν κατακλείδι ότι τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου.

Επειδή κατ' επέκταση ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις ΦΠΑ και προστίμων του άρθρου 6 δεν είναι νόμιμες, διότι εκδόθηκαν σε βάρος ανύπαρκτου προσώπου (αποβιώσαντα) και δεν προκύπτει με σαφήνεια το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο, είναι βάσιμος και, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός.

Επειδή όμως στις από .../2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καθώς και στις από .../2016 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και του άρθρου 6 του ν. 2523/97, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ..., στο όνομα του αποβιώσαντος αγρότη ειδικού καθεστώτος . . του δεν προκύπτει με σαφήνεια το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο και επομένως και στην προσφεύγουσα.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις ΦΠΑ και οι πράξεις επιβολής προστίμων έχουν εκδοθεί σε βάρος του κληρονομούμενου . . Α.Φ.Μ. ... και ενώ αναγράφουν ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα τους εκ διαθήκης κληρονόμους του θανόντος, μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα και οι οποίοι είναι κατά νόμον υπόχρεοι σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή κατά το ποσοστό του καθενός βάσει της κληρονομικής τους μερίδας, δεν προσδιορίζουν την κληρονομική μερίδα εκάστου των κληρονόμων (εν συνόλω τέσσερις) και επομένως δεν προσδιορίζουν και το μέτρο κατά το οποίο, ενδεχομένως, συμμετέχει στην ευθύνη επί των καταλογισθέντων ποσών, ο καθένας από αυτούς.

Επειδή από τις από .../2016 Εκθέσεις Ελέγχου ΦΠΑ και του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και κοινοποιήθηκαν μαζί με αυτές στον προσφεύγοντα, σε συνδυασμό με την φορολογία περί κληρονομιών και της υπ' αριθμ. .../-...2015 δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου, προκύπτει ότι νόμιμοι εκ διαθήκης κληρονόμοι του θανόντος αγρότη ειδικού καθεστώτος . . Α.Φ.Μ. ..., στον οποίο διενεργήθηκε ο εν λόγω φορολογικός έλεγχος, είναι οι:

1. . . του ... με Α.Φ.Μ. ...

2. . . του με Α.Φ.Μ.
3. . . του ... με Α.Φ.Μ. ...
4. . . του με Α.Φ.Μ. ...

Επειδή, μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής **η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ 2γ και 63 § 6 του ν.4174/2013**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό .../...2016 ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ..., κληρονόμου εκ διαθήκης του αγρότη ειδικού καθεστώτος που απεβίωσε στις 03/06/2015 . . του ..., καθώς και την ακύρωση των: α) της με αριθμό .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2007, β) της με αριθμό ../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2008, γ) της με αριθμό .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2009, δ) της με αριθμό .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, ε) της με αριθμό .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και στ) της με αριθμό ../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ..., προκειμένου να εκδοθούν νομίμως νέες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.