



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 17/09/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1630**

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **...-...-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή αιθέριων ελαίων και διεύθυνση έδρας στην του Ν. Κοζάνης - Τ.Κ. 00, κατά της με αριθμό **../22-03-2018** απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, περί ανακλήσεως της υπ' αριθμ. **.../18-12-2017** απόφασης του, με την οποία παρασχέθηκε έγκριση για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής από το ΦΠΑ, με όριο απαλλαγής ποσού 210.320,00 €, για το χρονικό διάστημα από 18/12/2017 έως 17/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, 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 ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. .../22-03-2018 απόφαση του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, ανακάλεσε την υπ' αριθμ. .../18-12-2017 απόφαση του, με την οποία παρασχέθηκε προς τον προσφεύγοντα έγκριση για χρήση Ε.Δ.Δ.Α. από το ΦΠΑ, με όριο απαλλαγής ποσού 210.320,00 €, για το χρονικό διάστημα από 18/12/2017 έως 17/12/2018, λόγω της διαπίστωσης φορολογικών παραβάσεων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1167/2015 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1142/2017.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη απόφαση προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 23/11/2013-31/12/2016 από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../21-02-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Στα πλαίσια του ελέγχου και από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ 2.1.3. της ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013 εγκυκλίου διαταγής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε κάνει χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ (Ε.Δ.Δ.Α), σε μία τουλάχιστον περίπτωση, χωρίς προηγούμενη έγκριση και συγκεκριμένα: Η προμηθεύτρια των αγαθών εξέδωσε το υπ' αριθ. ... Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών με ημερομηνία έκδοσης την 10/10/2016 καθαρής αξίας 26.640,00 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο μνημονεύεται ότι εκδόθηκε βάσει της υπ' αριθ. .../13-12-2016 απόφασης για έγκριση της χρήσης Ε.Δ.Δ.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με επισυναπτόμενο το υπ' αριθμ. 1 Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ εκδόσεως του προσφεύγοντος, με ημερομηνία έκδοσης την 10/10/2016, κατά παράβαση των διατάξεων της εγκυκλίου ΠΟΛ 1167/2015.

Λόγω της διαπιστωθείσας παράβασης, εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../22-03-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με την οποία ανακλήθηκε η υπ' αριθμ. .../18-12-2017 απόφαση έγκρισης του για χρήση από τον προσφεύγοντα του Ε.Δ.Δ.Α., με όριο απαλλαγής ποσού 210.320,00 €, για το χρονικό διάστημα από 18/12/2017 έως 17/12/2018.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επικαλούμενος ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, διότι η απόφαση ΠΟΛ 1167/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία αποτελεί τη νομική της βάση είναι ανίσχυρη και ανεφάρμοστη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησεως των άρθρων 24 και 28 Ν. 2859/2000, ως μη ειδική και ορισμένη και είναι ανακόλουθη του άρθρου 164 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 2) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Η κλήση σε ακρόαση, προ της έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης, αποτελεί ουσιώδη τύπο, καθόσον η προσκόμιση στοιχείων από τον προσφεύγοντα, για το εάν πράγματι έγινε χρήση του Ε.Δ.Δ.Α. χωρίς προηγούμενη έγκριση, είναι καθοριστική για την ουσιαστική κρίση του αρμόδιου οργάνου, η μη τήρηση του οποίου συνεπάγεται την ακυρότητα της σχετικής πράξης.
- 3) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης ως αναιτιολόγητη και αόριστη κατά την πραγματική της βάση και συνεπώς δε θεμελιώνονται οι νόμιμες προϋποθέσεις της ανάκλησης της.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του ότι η ΠΟΛ 1167/2015 βρίσκεται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης των άρθρων 24 και 28 του Ν. 2859/2000

Επειδή με την παρ 1 εδάφιο ζ' του άρθρου 24 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.», στην παρ. 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο,

με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές, στην παρ. 3 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «3. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, το άρθρο 164 της οδηγίας **2006/112/EK** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι:

«1. Μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις που πραγματοποιούνται από ή προορίζονται για υποκείμενο στον φόρο, μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε κατά το προηγούμενο δωδεκάμηνο: α) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο και τις εισαγωγές και παραδόσεις αγαθών τα οποία προορίζονται για τον υποκείμενο στον φόρο με σκοπό να εξαχθούν, αυτούσια ή μεταποιημένα, εκτός της Κοινότητας, β) τις παροχές υπηρεσιών που αφορούν την εξαγωγική δραστηριότητα του συγκεκριμένου υποκείμενου στον φόρο.

2. Τα κράτη μέλη, όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας απαλλαγής που προβλέπεται στην παράγραφο 1 και μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, παρέχουν επίσης το ευεργέτημα αυτής της απαλλαγής στις πράξεις που έχουν σχέση με τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο με τους όρους του άρθρου 138 και μέχρι του ποσού των παραδόσεων που πραγματοποίησε με τους ίδιους όρους κατά το προηγούμενο δωδεκάμηνο».

Επειδή, νομοθετική εξουσιοδότηση «είναι η ανάθεση, με πράξη του νομοθετικού οργάνου, σε ορισμένο διοικητικό όργανο, της αρμοδιότητας να θεσπίζει με κανονιστικές πράξεις του πρωτεύοντες (ΣΕ 3596/1991, 2987/1994), απρόσωπους κανόνες δικαίου, που ιδρύουν νέες υποχρεώσεις ή δικαιώματα για τους διοικούμενους, κανόνες τους οποίους διαφορετικά θα θέσπιζε με πράξεις του αυτό το ίδιο το νομοθετικό όργανο, ως αποκλειστικά αρμόδιο. Η νομοθετική εξουσιοδότηση προβλέπεται σήμερα και ρυθμίζεται από τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 43 του Συντάγματος,για να είναι συνταγματικώς επιτρεπτή η νομοθετική εξουσιοδότηση πρέπει να είναι **ειδική και ορισμένη** (ΣΕ 1466/1995). Με τη νομολογία του ΣΕ, έχει διαμορφωθεί το κριτήριο του χαρακτήρα της νομοθετικής εξουσιοδότησης **ως ειδικής**: είναι ο συγκεκριμένος καθορισμός των θεμάτων που περιλαμβάνονται σ' αυτήν, τα οποία πρέπει ή μπορεί να ρυθμιστούν με κανονιστικές πράξεις που θα εκδοθούν (ΣΕ 2309/1992)..... Η νομοθετική εξουσιοδότηση, εξάλλου θεωρείται **ορισμένη**, όταν υπάρχουν επαρκή κριτήρια (ΣΕ 2309/1992), γενικές αρχές και κατευθύνσεις που καθορίζουν κατά

βάση τα πλαίσια της ρύθμισης των θεμάτων τα οποία αφορά ΣΕ 478/1989)... » (Ε. Σπηλιωτόπουλος- Οι πηγές του Διοικητικού Δικαίου-Το νομικό καθεστώς της Δημόσιας Διοίκησης- έκδοση 1997- σελ. 61-63).

Επειδή, έχοντας υπόψη τα οριζόμενα στις ακόλουθες διατάξεις:

- Του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του Ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α'94) και ειδικότερα των [άρθρων 1 , 2 , 13 , 14 , 17 και 41](#) , όπως ισχύουν.
- Της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε του πρώτου άρθρου του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ 222 Α'), όπως ισχύει, περί σύστασης θέσης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 13](#) και της [παραγράφου 10 του άρθρου 41 του Ν. 4389/2016](#) , όπως ισχύουν.
- Της αριθ. [1/20.01.2016](#) (ΦΕΚ 18/ Υ.Ο.Δ.Δ./20.01.2016) πράξης του Υπουργικού Συμβουλίου «Επιλογή και διορισμός Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», σε συνδυασμό με τις διατάξεις της [παραγράφου 10 του άρθρου 41 του Ν. 4389/2016](#) , όπως ισχύουν.
- Της αριθ. [Δ6Α 1015213 ΕΞ 2013/28-1-2013](#) (Β'130 και Β' 372) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. α' της [παρ. 3 του άρθρου 41 του Ν. 4389/2016](#) , όπως ισχύουν.

Επειδή περαιτέρω, με την Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017, (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017), με θέμα (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), στο άρθρο 1 ορίζεται ότι: «Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:....

1	ΣΤΗΛΗ 2 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ Ή ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΡΟΣ ΥΠΟΓΡΑΦΗ	ΣΤΗΛΗ 3 Μεταβίβαση Αρμοδιότητας	ΣΤΗΛΗ 4 ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ	ΣΤΗΛΗ 5 Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα
---	--	---------------------------------------	--	---

			ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ	
131	Τη θεώρηση βιβλίων στοιχείων και καταστάσεων που προβλέπονται από τον Κώδικα Φ.Π.Α. και τις κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και τις σχετικές ανακλήσεις αυτών.	Μεταβίβαση Αρμοδιότητας	4174/2013 Ν. 2859/2000 και συναφείς αποφάσεις	Οποιοσδήποτε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. όπου υπάρχει υποχρέωση υποβολής των σχετικών δηλώσεων

Επειδή ακολούθως, η παρεχόμενη με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Ν. 2859/2000, νομοθετική εξουσιοδότηση, κατά την έννοια των οποίων με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, ρυθμίζονται οι λεπτομέρειες για την απαλλαγή από το φόρο, είναι ειδική και ορισμένη, δεν είναι δε αναγκαία για την πληρότητά της η πρόβλεψη εκ των προτέρων συγκεκριμένων κριτηρίων, τρόπου υπολογισμού και λοιπών λεπτομερειών απαλλαγής από το φόρο εφ' όσον, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο καθορισμός της διαδικασίας απαλλαγής, συμπεριλαμβανομένης και της διαδικασίας ανάκλησης χορήγησης αυτής εξαρτώνται από ποικίλες και μεταβαλλόμενες συνθήκες που αφορούν τόσο τα δικαιούχα πρόσωπα, όσο και τις υποκείμενες στο φόρο συναλλαγές.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας, ειδικότερα είναι τα θέματα που αποτελούν μερικότερη περίπτωση του θέματος που συνιστά αντικείμενο της νομοθετικής ρύθμισης ή έχει λεπτομερειακό χαρακτήρα σε σχέση με τη βασική ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νόμο. Χαρακτηριστική περίπτωση είναι συναφώς η ρύθμιση της διαδικασίας ανάκλησης της χορήγησης απαλλαγής από το Φ.Π.Α., βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1167/2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου της ΠΟΛ 1142/2017 (ΦΕΚ Β' 3363/25-09-2017), δεδομένου ότι η ουσιαστική ρύθμιση του θέματος της χορήγησης απαλλαγής περιέχεται κατά βάση στις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2859/2000, η θέσπιση δε της διαδικασίας ανάκλησης αποτελεί ως εκ τούτου ειδικότερο θέμα.

Επειδή κάθε ατομική διοικητική πράξη, εκδοθείσα είτε αρμοδίως είτε αναρμοδίως, μπορεί να ανακαλείται για οποιονδήποτε λόγο εξωτερικής ή εσωτερικής νομιμότητας, είτε από το όργανο που την εξέδωσε είτε από το όργανο, το οποίο, κατά τον χρόνο της ανακλήσεως, είναι αρμόδιο για την έκδοσή της (ΣτΕ 1203/2012).

Ως εκ τούτου ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή όπως έχει κριθεί με τις υπ' αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣΤΕ ότι: «... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν».

Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται **κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου**, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή

συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική Διοίκηση ανακάλεσε την απόφαση απαλλαγής από το Φ.Π.Α. λόγω πλήρωσης των προϋποθέσεων του νόμου και συγκεκριμένα του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1167/2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου της ΠΟΛ 1142/2017 κατά την κρινόμενη χρονική περίοδο, κατά δέσμια αρμοδιότητα και όχι λόγω δικής της εκτίμησης κατά την άσκηση διακριτικής ευχέρειας για τη ρύθμιση του συγκεκριμένου ζητήματος.

Επειδή, η ανάκληση της απόφασης για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής από το ΦΠΑ. ερείδεται στο **αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης της διάπραξης φορολογικής παράβασης, ήτοι χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ χωρίς προηγούμενη έγκριση, όπως ρητά ορίζεται κατά το συγκεκριμένο χρόνο.** Ως εκ τούτου, δεν συνέτρεχε υποχρέωση της Διοικήσεως να καλέσει τον προσφεύγοντα σε ακρόαση πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο λόγος ακυρώσεως αυτής λόγω παραβιάσεως των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 του ν.2690/1999 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί μη επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης απόφασης

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διατάξεως των άρθρων 24 παρ 2 και 28 παρ 3 εκδόθηκε η υπ' αριθμ ΠΟΛ 1167/2015 απόφαση του Γενικού Γραμματέα της ΓΓΔΕ, (νυν Διοικητή ΑΑΔΕ), με την οποία ορίζεται η διαδικασία για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της αγοράς ή εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές (βλ. άρθρο 24 και 28).

Ειδικότερα με την ως άνω απόφαση προβλέπεται:

στο άρθρο 1- Δικαιούχα πρόσωπα, προβλέπεται ότι: «Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. [Ν.2859/2000](#)) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές».

στο άρθρο 2- Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής της ως άνω αποφάσεως, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την εγκύκλιο απόφαση ΠΟΛ 1142/2017 (ΦΕΚ Β'3363/25-09-2017) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για το κρινόμενο διάστημα, προβλέπεται ότι: «Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία:

1. Κατά το τρέχον φορολογικό έτος στο οποίο υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποιο από τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη:

α) Δεν έχουν διαπράξει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του [άρθρου 66](#) του ν.[4174/2013](#) (ΚΦΔ) όπως ισχύει,

β) δεν έχουν κάνει χρήση «ΕΙΔΙΚΟΥ ΔΙΠΛΟΤΥΠΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ» χωρίς προηγούμενη έγκριση,

γ) δεν έχουν κάνει υπέρβαση του ορίου της απαλλαγής που έχει χορηγηθεί.
2. Κατά το δωδεκάμηνο που προηγείται του μήνα στον οποίο υποβλήθηκε η αίτηση, δεν έχουν κάνει υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο της απαλλαγής.».

στο άρθρο 4- Διαδικασία έγκρισης του ορίου απαλλαγής, προβλέπεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο που προτίθεται να τύχει απαλλαγής του Φ.Π.Α. για την αγορά ή εισαγωγή αγαθών, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων Φ.Π.Α., καθώς και για τη λήψη υπηρεσιών που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις πράξεις αυτές, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα κάτωθι στοιχεία:

α) Έντυπη αίτηση, όπως το υπόδειγμα 1. Η αίτηση αφού πρωτοκολληθεί καταχωρείται , σε ειδικό βιβλίο - Μητρώο, όπως το υπόδειγμα 4.

β) Συγκεντρωτική κατάσταση εξαγωγών, οι οποίες θεωρούνται οριστικοποιημένες και δεν έχουν ακυρωθεί κατά το κρινόμενο διάστημα, όπως το υπόδειγμα 2, στην οποία αναγράφονται ανά Τελωνείο Εξαγωγής, τα κάτωθι στοιχεία όπως προκύπτουν από τα αποδεικτικά εξόδου των αγαθών από το τελωνιακό έδαφος της Ε.Ε (μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής»)..... i. ... ii.iii.

γ) Συγκεντρωτική κατάσταση ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως το υπόδειγμα 3, στην οποία αναγράφονται, ανά κράτος μέλος και Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., η συνολική καθαρή αξία των παραδόσεων μόνο για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα παραδόσεων, έως την ημερομηνία υποβολής της αίτησης. Επίσης στην κατάσταση αυτή αναγράφεται η συνολική αξία των ενδοκοινοτικών παραδόσεων των περιόδων για τις οποίες έχουν ήδη υποβληθεί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας και αφού λάβει υπόψη του τα δεδομένα:

i) Των ανωτέρω συγκεντρωτικών καταστάσεων β και γ,

ii) Των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων που αφορούν το κρινόμενο χρονικό διάστημα,

iii) Την κατάσταση Εξαγωγών από τα Στοιχεία Τελωνείων (ICISnet) στο Taxis,

εκδίδει άμεσα απόφαση για την έγκριση του ορίου απαλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3, όπως το υπόδειγμα 5, ή απόφαση για την απόρριψη του αιτήματος, όπως το υπόδειγμα 6. Οι αποφάσεις αυτές καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων».

Επειδή περαιτέρω στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 8 – Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου, της ως άνω απόφασης ΠΟΛ., όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1142/14-09-2017 και ισχύει για το κρινόμενο διάστημα, δυνάμει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, ορίζεται ότι: «1.Εφόσον, μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής, διαπράχτηκε φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΚΦΔ), όπως ισχύει, από τα δικαιούχα πρόσωπα, ή εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν κάνει χρήση «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση, ή

υπέρβαση του χορηγηθέντος ορίου, ή υπέρβαση του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε το όριο, η χορηγηθείσα έγκριση ανακαλείται. Η ανάκληση πραγματοποιείται με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στο υπόδειγμα 7, καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο Αποφάσεων και ισχύει έως τη συμπλήρωση του δωδεκαμήνου για το οποίο έχει συμπληρωθεί το όριο. Η Απόφαση αυτή κοινοποιείται στον υποκείμενο σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης ανάκλησης ο υποκείμενος δεν έχει δυνατότητα χρησιμοποίησης του «Ε.Δ.Δ.Α.».

Επειδή, το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση».

Επειδή «ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση» (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο

Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, μόνο η αποτελούσα τύπο αιτιολογία, δηλαδή η επιβαλλόμενη ρητώς από το νόμο αιτιολογία, πρέπει να αναφέρεται στο σώμα της πράξης, ενώ η επιβαλλόμενη από τη φύση της πράξης αιτιολογία, μη αποτελούσα τύπο, μπορεί και να μην αναφέρεται στο σώμα της πράξης, αλλά να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ Ολομ. 3836/1997, ΔΕφΠειρ 1318/1999 ΔΔικ 2000/381).

Επειδή, «Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (ΕΕ), οι απαλλαγές του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο φόρος αυτός εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19^η της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25^η της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Elmeke*, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψεις 15 και 20, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 49)». (σκέψη 22 ΔΕΕ - Υπόθεση C-288/16).

Επειδή με την ΠΟΛ. 1142/25-09-2017 (ΦΕΚ Β' 3363) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα τροποποίηση της ΠΟΛ. 1167/29.7.2015 (ΦΕΚ Β' 1808/21.8.2015 ΑΓΓΔΕ, όπως ισχύει για την υπό κρίση περίοδο, αντικαταστάθηκε το άρθρο 2 και το πρώτο εδάφιο του άρθρου 8 και **τίθενται οι προϋποθέσεις της χορήγησης της άμεσης απαλλαγής από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας στα δικαιούχα πρόσωπα, καθώς και οι περιπτώσεις που η χορηγηθείσα άμεση απαλλαγή ανακαλείται.** Μεταξύ των προϋποθέσεων που ρητά ορίζονται με την ως άνω ΠΟΛ, συμπεριλαμβάνεται και η **προϋπόθεση τα πρόσωπα αυτά να μην έχουν κάνει χρήση**

«Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση, κατά το τρέχον φορολογικό έτος ή τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη, άλλως η χορηγηθείσα έγκριση ανακαλείται.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η ανάκληση έλαβε χώρα μετά από μερικό επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, στα πλαίσια της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε στη φορολογούσα αρχή, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έκανε χρήση του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ (Ε.Δ.Δ.Α), σε μία τουλάχιστον περίπτωση, χωρίς προηγούμενη έγκριση και συγκεκριμένα έλαβε το υπ' αριθ. ... Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών με ημερομηνία έκδοσης την 10/10/2016, καθαρής αξίας 26.640,00 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο μνημονεύεται ότι εκδόθηκε βάσει της υπ' αριθ. .../13-12-2016 απόφασης για έγκριση της χρήσης Ε.Δ.Δ.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, με επισυναπτόμενο το υπ' αριθμ. 1 Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το ΦΠΑ εκδόσεως του προσφεύγοντος, με ημερομηνία έκδοσης την 10/10/2016, κατά παράβαση των διατάξεων της εγκυκλίου ΠΟΛ 1167/2015.

Επειδή, στο άρθρο 8 της ΠΟΛ 1167/2015, δυνάμει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ορίζεται ο τύπος πράξης που ακολουθείται, ως προς την ανάκληση, η οποία πραγματοποιείται με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., όπως ορίζεται στο σχετικό υπόδειγμα του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, στο άρθρο 8 της ως άνω ΠΟΛ εγκυκλίου απόφασης, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1142/2017 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλέπεται ότι η έγκριση απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ανακαλείται, σε περίπτωση που διαπιστωθεί η παράβαση της χρήσης «Ε.Δ.Δ.Α.» χωρίς προηγούμενη έγκριση, το τρέχον ή τα τρία προηγούμενα φορολογικά έτη.

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

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη είναι καθόλα νόμιμη και επαρκώς και σαφώς αιτιολογημένη, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.... του» - **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ' αριθ. **../22-03-2018** απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, περί ανακλήσεως της υπ' αριθμ./18-12-2017 απόφασης του με την οποία εγκρίθηκε η χρήση Ε.Δ.Δ.Α. από το ΦΠΑ, για το χρονικό διάστημα από 18/12/2017 έως 17/12/2018.

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.