



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/11/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1858**

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 **05-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.....του» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο οπωροκηπευτικών και διεύθυνση έδρας στηνΘεσσαλονίκης ΑΕ-κατάστημαστη Θεσσαλονίκη - Τ.Κ., κατά της με αριθμό/07-09-2018 (αριθ. πρωτ./07-09-2018) απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περί απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./27-08-2018 αίτησης του προσφεύγοντος, με την οποία αιτήθηκε έγκρισης για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής και τη χορήγηση ορίου απαλλαγής από το ΦΠΑ, για την αγορά

από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, 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 **05-10-2018** 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./**07-09-2018** απόφαση του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ./27-08-2018 αίτηση του προσφεύγοντος, με την οποία αιτήθηκε έγκρισης για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής και τη χορήγηση ορίου απαλλαγής από το ΦΠΑ, για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, λόγω της διαπίστωσης φορολογικών παραβάσεων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη απόφαση προέκυψε λόγω της διαπίστωσης φορολογικών παραβάσεων κατά τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου στην εγκατάσταση (Υποκατάστημα) που διατηρεί ο προσφεύγων στοτου Ν. Κορινθίας κατά την 03/08/2017 από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς Ρυθμίσεις και άλλες Διατάξεις), δυνάμει της υπ' αριθμ./03-08-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα Δελτίων Αποστολής -Τιμολογίων Αγοράς, σε δύο περιπτώσεις για συναλλαγές αξίας χίλια επτακόσια σαράντα (1.740,00) ευρώ και τρεις χιλιάδες διακόσια σαράντα (3.240,00) ευρώ αντίστοιχα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 11,12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και εκδόθηκε η υπ' αριθ./...../11-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**05-10-2018** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επικαλούμενος ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, λόγω παράβασης νόμου. Με την ΠΟΛ 1142/2017 ορίζονται οι αρνητικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση και ανάκληση της απαλλαγής. Αρνητική προϋπόθεση για τη χορήγηση της

σχετικής απαλλαγής αποτελεί και η διάπραξη του εγκλήματος φοροδιαφυγής κατά το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013. Στην προκειμένη περίπτωση η απόφαση του Προϊσταμένου αναφέρεται σε διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων του άρθρου 66, τις οποίες δεν εξειδικεύει, ενώ βάσει του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, οι οποίες δεν εμπίπτουν στην έννοια της φοροδιαφυγής.

- 2) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης ως αναιτιολόγητη, γενική και αόριστη κατά την πραγματική της βάση.
- 3) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Η κλήση σε ακρόαση, προ της έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης, αποτελεί ουσιώδη τύπο και είναι καθοριστική για την ουσιαστική κρίση του αρμόδιου οργάνου, η μη τήρηση του οποίου συνεπάγεται την ακυρότητα της σχετικής πράξης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί των προϋποθέσεων που ορίζονται με την ΠΟΛ 1142/2017 για τη μη χορήγηση έγκρισης απαλλαγής και περί ελλιπούς αιτιολογίας

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 στην παρ 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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/ΕΚ** 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 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 προστιθέμενης αξίας, είναι ειδική και ορισμένη.

Επειδή ακολούθως κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 24 παρ 2 και 28 παρ 3 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) εκδόθηκε η ΠΟΛ 1167/29-07-2015 (ΦΕΚ Β'1808/21-08-2015), με θέμα (Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές).

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 ΠΟΛ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ 1 του μόνου άρθρου της ΠΟΛ 1142/14-09-2017 (ΦΕΚ Β΄3363/25-09-2017), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 2

Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής

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 τελωνειακό 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 σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 66. Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

- α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,
β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,
γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

- α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή
β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:
αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή
ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση....

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.....». (Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου).

Επειδή περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1142/15-09-2016** με θέμα 'Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)' διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα ως προς τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ΚΦΔ:

«2. Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 του Κ . Φ . Δ .)

A. Εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους, τέλη και εισφορές

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή στον ειδικό φόρο ακινήτων (Ε.Φ.Α.), διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παραπάνω φόρων, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

ii. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. , έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών, στο φόρο ασφαλιστρών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς τους παραπάνω φόρους, τέλη ή εισφορές, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

B. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. , έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος

αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

6. Λοιπές επισημάνσεις

Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 , όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. , για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Επειδή, το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ 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, 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, το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 2690/1999 ορίζει ότι: «1. Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης».

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 **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 η προβλεπόμενη διαδικασία** έγκρισης του ορίου απαλλαγής (άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1167/29.7.2015). Μεταξύ των προϋποθέσεων που ρητά ορίζονται με την ως άνω ΠΟΛ, συμπεριλαμβάνεται και η **προϋπόθεση τα πρόσωπα αυτά να μην έχουν διαπράξει φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) όπως ισχύει.**

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθ./**07-09-2018** προσβαλλόμενη απόφαση απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εκδόθηκε λόγω της διαπίστωσης φορολογικών παραβάσεων κατά τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου στην εγκατάσταση (Υποκατάστημα) που διατηρεί ο προσφεύγων στο του Ν. Κορινθίας, κατά την 03/08/2017, από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα Δελτίων Αποστολής -Τιμολογίων Αγοράς, σε δύο (2) περιπτώσεις για συναλλαγές αξίας χίλια επτακόσια σαράντα (1.740,00) ευρώ και τρεις χιλιάδες διακόσια σαράντα (3.240,00) ευρώ αντίστοιχα και εκδόθηκε η υπ' αριθ.//...../11-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Επειδή εν προκειμένω, η απόρριψη της έγκρισης για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής από το ΦΠΑ, βάσει της υπ' αριθμ/07-09-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων **δεν ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης της διάπραξης φοροδιαφυγής, κατά το συγκεκριμένο χρόνο όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013**, καθόσον τα μέτρα ή η ενέργεια που λήφθηκε σε βάρος του φορολογούμενου και η βλάβη που του προκαλούν **δεν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του**, δεδομένου ότι, η ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης Δελτίων Αποστολής -Τιμολογίων Αγοράς, σε δύο περιπτώσεις **δεν συνιστά φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια που τίθενται από τις διατάξεις του [άρθρου 66](#) του ν.[4174/2013](#)**.

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 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία εκφράζει τις εξής δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του και β) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου, γεγονός που 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 και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται αποδεκτοί, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **05/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....του» - **ΑΦΜ**με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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.