



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 01/02/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **297**

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 πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. του» - **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο οπωροκηπευτικών και διεύθυνση έδρας στην Κεντρική Αγορά Θεσσαλονίκης ΑΕ-..... στη Θεσσαλονίκη - Τ.Κ. 546 28, κατά της με αριθμό **../07-09-2018 (αριθ. πρωτ. ../07-09-2018)** απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περί ανάκλησης της υπ' αριθμ. ../25-07-2017 απόφασης του, με την οποία χορηγήθηκε έγκριση στον προσφεύγοντα για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής και

όριο 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, ανακάλεσε την υπ' αριθμ. **.../25-07-2017** απόφασή του, με την οποία χορήγησε έγκριση για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής και όριο 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 στο .. του 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. Ε/Χ/.../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 χιλίων επτακοσίων σαράντα (1.740,00) ευρώ και τριών χιλιάδων διακοσίων 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. Ανάκληση του χορηγηθέντος ορίου απαλλαγής χωρεί, εφόσον διαπιστώνεται σύμφωνα με το άρθρο 8 ότι διαπράχτηκε φοροδιαφυγή κατά την έννοια του άρθρου 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) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- 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 ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί των προϋποθέσεων που ορίζονται με την ΠΟΛ 1142/2017 για την ανάκληση έγκρισης απαλλαγής

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».

Επειδή, με νεότερη διοικητική πράξη είναι δυνατή α) η κατάργηση προηγούμενης διοικητικής πράξης για το μέλλον και β) η ανάκλησή της.

Επειδή «η ισχύς των διοικητικών πράξεων λήγει όταν: α) εξαντληθεί το περιεχόμενο της πράξης, επειδή παρήλθε η χρονική περίοδος (προθεσμία) της ισχύος της, ή πληρώθηκε η διαλυτική αίρεση ή ο όρος που περιέχει η πράξη, στην περίπτωση δε πράξης που επιδέχεται μια μόνον (και όχι διαρκή) εφαρμογή, με την εκτέλεση της ενέργειας ή παράλειψης που η πράξη επιβάλλει ή επιτρέπει, β) εκλείψει το αντικείμενο της πράξης, -λόγω θανάτου του προσώπου που αφορά η πράξη, όταν αυτή έχει προσωποπαγή χαρακτήρα (π.χ. διορισμός, άδεια ασκήσεως ορισμένου επαγγέλματος), ή λόγω εξαφάνισης του πράγματος με το οποίο συνδέεται η ρύθμιση που περιέχει η πράξη, γ) καταργηθεί εν όλω ή εν μέρει η πράξη είτε με νομοθετική διάταξη είτε με νεότερη πράξη αντίθετου ή διαφορετικού περιεχομένου, δ) ανακληθεί η πράξη και η ανάκληση ενεργεί για το μέλλον (κατωτ. αριθ. 181), ε) ο ενδιαφερόμενος παραιτηθεί εφόσον επιτρέπεται η παραίτηση όπως π.χ. στην περίπτωση των προσωποπαγών πράξεων.....

Οι κανόνες που ρυθμίζουν την ανάκληση των ατομικών διοικητικών πράξεων προβλέπονται, κατά βάση, από γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου. Με τους κανόνες αυτούς επιδιώκεται η σταθερότητα των νομικών και πραγματικών καταστάσεων που δημιουργούνται με τις διοικητικές πράξεις, προς χάρη της εύρυθμης και χρηστής διοίκησης και για τη προστασία των διοικούμενων και την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος. Υπάρχουν και νομοθετικές διατάξεις, είτε γενικής εφαρμογής, όπως είναι ο ΑΝ 261/1968, που ρυθμίζει μερικά θέματα σχετικά με την ανάκληση των παράνομων ατομικών διοικητικών πράξεων, είτε ειδικής εφαρμογής, που ρυθμίζουν συγκεκριμένες περιπτώσεις (π.χ. το άρθρο 11 του ΝΔ 96/1973, σχετικό με την ανάκληση άδειας κυκλοφορίας και εμπορίας φαρμάκων), οι οποίες υπερισχύουν από τους κανόνες των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου (ανωτ. αριθ. 66, ΣΕ 4079/1996). ...

Οι νόμιμες ατομικές διοικητικές πράξεις, από τις οποίες οι διοικούμενοι απέκτησαν δικαιώματα, δεν ανακαλούνται (ΣΕ 453/1968). Για την εφαρμογή του κανόνα αυτού, η έννοια του δικαιώματος δεν περιορίζεται στα δικαιώματα που αναγνωρίζονται από το ιδιωτικό ή το διοικητικό δίκαιο και παρέχουν αξίωση κατά της Διοίκησης ή των ιδιωτών για παροχή ή παράλειψη, αλλά είναι ευρύτερη και περιλαμβάνει την ωφέλεια την οποία ο διοικούμενος αντλεί από νομικές ή πραγματικές καταστάσεις, και η ανατροπή των οποίων είναι αντίθετη προς τις αρχές της εύρυθμης και χρηστής διοίκησης (ΣΕ 1171/1962). ...Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν η ανάκληση των ατομικών επωφελών διοικητικών πράξεων αποκλείεται λόγω μεταγενέστερης διαφορετικής εκτίμησης (επειδή η Διοίκηση μετέβαλε αντιλήψεις) των δεδομένων που υπήρχαν κατά την έκδοση της πράξης και στα οποία η πράξη στηρίζεται (ΣΕ 4045/ 1976, 4412/1987), καθώς και για λόγους σκοπιμότητας (ΣΕ 1317/76, 3376/ 1982).....

Κατ' εξαίρεση από τον προαναφερόμενο κανόνα, επιτρέπεται η ανάκληση νόμιμων ατομικών διοικητικών επωφελών πράξεων, για λόγους δημοσίου συμφέροντος (ΣΕ 1974/1974, 2190/1973, 1061/1982), ανεξάρτητα από το αν έχει παρέλθει μακρύ χρονικό διάστημα από την έκδοσή τους (ΣΕ 2708/ 1977). Η αντίθεση προς το δημόσιο συμφέρον μπορεί να στηρίζεται σε στοιχεία μεταγενέστερα από εκείνα που υπήρχαν κατά την έκδοση της πράξης ή και στην ουσιαστική επανεκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των συνθηκών που υπήρχαν ή συνέτρεχαν κατά την έκδοση της πράξης (ΣΕ 441/1984, 3818/1987, 4084/1988, 3402/1989). Η αντίθεση προς το δημόσιο συμφέρον πρέπει να αιτιολογείται ειδικά, δεδομένου ότι είναι επαχθές μέτρο για τον διοικούμενο (ΣΕ 3055/1977, 2243/1986), η δε κρίση της Διοίκησης ότι συντρέχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος ελέγχεται από τα δικαστήρια.

Μετά την παρέλευση του εύλογου χρόνου, επιτρέπεται η ανάκληση των δυσμενών παράνομων ατομικών διοικητικών πράξεων, προς όφελος του διοικουμένου, οποτεδήποτε, χωρίς χρονικούς περιορισμούς (ΣΕ 4090/1987). Αντιθέτως δεν επιτρέπεται η ανάκληση των παράνομων επωφελών πράξεων, των πράξεων δηλαδή, από τις οποίες οι καλόπιστοι διοικούμενοι απέκτησαν δικαιώματα, κατά την προαναφερόμενη (ανωτ. αριθ. 175) έννοια (ΣΕ 2916/1983, 2150/1987), εκτός εάν: α) το διοικητικό όργανο παρασύρθηκε στην έκδοση της πράξης από απατηλή ενέργεια του διοικουμένου που ωφελείται από την πράξη (ΣΕ 3396/1987, 3866/1988), ή β) υπάρχουν λόγοι δημοσίου συμφέροντος (ΣΕ 2581/1983, 2539/1988) ή η πράξη προσκρούει στη δημόσια τάξη ή γ) η ανάκληση γίνεται για λόγους συμμόρφωσης προς το περιεχόμενο απόφασης του ΣΕ ή διοικητικού δικαστηρίου (ΣΕ 1988/1961, 759/1987). Στις περιπτώσεις αυτές, η ανάκληση επιτρέπεται οποτεδήποτε, και μετά την παρέλευση του εύλογου χρόνου.

Στην περίπτωση όμως που τρίτοι, οι οποίοι δεν είχαν ανάμιξη στις απατηλές ενέργειες εκείνου που ωφελήθηκε, απέκτησαν από την παράνομη πράξη δικαιώματα καλοπίστως και μάλιστα με τη σύμπραξη της Διοίκησης, αποκλείεται η ανάκληση των πράξεων που αναφέρονται στα δικαιώματα αυτά (ΣΕ 925/1975, 4802/1983, 1184/1984, 2341/1987).... Με πρόσφατη νομολογία (ΣΕ 3944/1995, 370/1997) έγινε δεκτό ότι σε περιπτώσεις που με απόφαση του ΣΕ ή με αμετάκλητη απόφαση

διοικητικού δικαστηρίου ακυρώθηκε ατομική διοικητική πράξη για το λόγο ότι στηρίχθηκε σε διάταξη νόμου αντίθετη προς το Σύνταγμα η διοικητική κανονιστική πράξη η οποία δεν έχει νόμιμο έρεισμα, η προαναφερόμενη γενική αρχή του διοικητικού δικαίου κάμπτεται και η Διοίκηση έχει υποχρέωση να ανακαλέσει ατομικές διοικητικές πράξεις που έχουν το ίδιο περιεχόμενο και έχουν εκδοθεί με βάση την ίδια νομοθετική ή κανονιστική διάταξη εφόσον α) υποβληθεί από το πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον σχετική αίτηση μέσα σε εύλογο χρόνο και β) δεν θίγονται δικαιώματα που αποκτήθηκαν καλοπίστως από την εφαρμογή τους, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι υπέρτερου δημόσιου συμφέροντος, για τους οποίους επιβάλλεται η ανάκλησή τους.....

Σ υ ν έ π ε ι ε ς τ η ς α ν ά κ λ η σ η ς: α) Η ανάκληση των νόμιμων πράξεων ενεργεί, κατά κανόνα, από την ημερομηνία έκδοσης της ανακλητικής πράξης και δεν επιτρέπεται η αναδρομική ανάκληση, β) Αντιθέτως, η ανάκληση των παράνομων πράξεων, κατά κανόνα, τις εξαφανίζει εξυπαρχής και ανατρέχει στον χρόνο της έκδοσής τους, αποκαθιστά δε τη νομική κατάσταση που υπήρχε πριν από την έκδοση των ανακαλούμενων πράξεων (ΣΕ 15/1978, 3667/1993).». (ΕΠΑΜ. ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΥ- ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ- ΕΚΔΟΣΗ 8^Η- ΚΟΜΟΤΗΝΗ 1997 ΣΕΛ. 178-180, 186-188).

Επειδή εν προκειμένω, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ 1167/2015, εκδόθηκε η υπ' αριθ. **.../25-07-2017** απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με την οποία παρασχέθηκε στον προσφεύγοντα έγκριση για χρήση Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής από το ΦΠΑ, με όριο απαλλαγής ποσού 1.630.286,83 €, για το χρονικό διάστημα από 25/07/2017 έως 24/07/2018.

Περαιτέρω με την υπ' αριθμ. **.../07-09-2018** προσβαλλόμενη απόφαση του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ανακάλεσε την υπ' αριθμ. **.../25-07-2017** απόφαση του, με την οποία παρασχέθηκε προς τον προσφεύγοντα έγκριση για χρήση Ε.Δ.Δ.Α. από το ΦΠΑ, **μετά τη λήξη της ισχύος της, ήτοι μετά την 24/07/2018**, 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 χιλίων επτακοσίων σαράντα (1.740,00) ευρώ και τριών χιλιάδων διακοσίων σαράντα (3.240,00) ευρώ αντίστοιχα και εκδόθηκε η υπ' αριθ. **.../.../11-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Επειδή στο άρθρο 8. Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου, της ΠΟΛ 1167/2015 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8

Ανάκληση χορηγηθέντος ορίου

*Εφόσον, μετά την έγκριση του ορίου απαλλαγής, **διαπράχτηκε φοροδιαφυγή κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (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/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 στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί διάπραξης φοροδιαφυγής που τίθενται κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, «η λήξη της ισχύος των διοικητικών πράξεων, σημαίνει ότι αυτές δεν μπορούν πλέον να εκτελεσθούν, εφαρμοσθούν νόμιμα για το μέλλον. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις η λήξη της ισχύος είναι δυνατό να επιφέρει και αποτελέσματα αναδρομικά, οπότε γίνεται λόγος για εξαφάνιση της πράξης, από τότε που εκδόθηκε.

Η εξαφάνιση χωρεί αναδρομικά, ως συνέπεια:

1) δικαστικής ακύρωσης παράνομης πράξης (βλ. §§ 140, 9, 148, 3) ή

2) διοικητικής ακύρωσης -ανάκλησης παράνομης πράξης (βλ. § 123, 1).

Η εξαφάνιση χωρεί για το μέλλον ως συνέπεια:

1) διοικητικής ανάκλησης νόμιμης πράξης (βλ. §§ 123- 124) ή

2) νομοθετικής κατάργησης της πράξης (βλ. και λ Ε 183/1986), όπως λ.χ. με το ΒΔ 361/1964, που εκδόθηκε βάσει του Μ 3214/1955, απηλλάγησαν οι κάτοχοι ορισμένων βιομηχανικών εργαστηρίων ή αποθηκών από την υποχρέωση εφοδιασμού με άδεια ίδρυσης ή λειτουργίας τούτων.

Η μεταβολή της νομοθεσίας βάσει της οποίας εκδόθηκε η διοικητική πράξη δεν έχει ως αποτέλεσμα την λήξη της ισχύος της, εκτός αν ο νεώτερος νόμος προβλέπει ρυθμίσεις με αναδρομική δύναμη (βλ., όμως, προηγουμένως, υπό 2 και § 103, 1)» (ΑΝΑΣΤ. ΤΑΧΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ- ΕΚΔΟΣΗ 7^Η ΑΘΗΝΑ 2003 σελ. 632).

Επειδή, η αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (άρθρο 5 § 1 Σ), επιβάλλουν στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται το διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση να μην επικαλείται δικές της παραλείψεις, για τις οποίες ο διοικούμενος δεν φέρει καμία ευθύνη ή να αγνοεί μια ευνοϊκή για τον διοικούμενο πραγματική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί επί μακρό χρονικό διάστημα και να αρνείται το δικαίωμα του να συνάγει της ωφέλιμες έννομες συνέπειες της, τα οφέλη δηλαδή που αυτή συνεπάγεται. Η αρχή αυτή συνδέεται με τη διαδικασία ανάκλησης των διοικητικών πράξεων, ενώ στην ουσία παρεμποδίζει την αντιφατική δράση της δημόσιας διοίκησης.

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 εν προκειμένω, η ανάκληση της χορηγηθείσας 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 έκδοσης παράνομης πράξης της διοίκησης**, ώστε να την εξαφανίσει εξ αρχής και να ανατρέξει στον χρόνο της έκδοσής της, προκειμένου να αποκατασταθεί η νομική κατάσταση που υπήρχε πριν από την έκδοση της ανακαλούμενης πράξης, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση χωρεί ανάκληση με αναδρομική ισχύ των παράνομων πράξεων της Διοίκησης και όχι των **νόμιμων πράξεων, των οποίων η ανάκληση ενεργεί, κατά κανόνα, από την ημερομηνία έκδοσης της ανακλητικής πράξης.**

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 ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός, 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 πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς 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.