

Η ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΟΥ ΕΝΩΣΙΑΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΣΤΗΝ
ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΘΝΙΚΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ:
ΔΥΟ ΠΡΟΣΦΑΤΑ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΚΑ
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Ευρωπαϊκή Ένωση και Φορολογία

A) Άμεση φορολογία (αποκλειστική αρμοδιότητα ΚΜ)

Εντούτοις η ΕΕ:

α) καθιέρωσε ορισμένα εναρμονισμένα πρότυπα για τη φορολογία νομικών και φυσικών προσώπων.

β) θέσπισε μέτρα προς αποτροπή της φοροαποφυγής και της διπλής φορολογίας. (ουσιαστικούς κανόνες όσο και μηχανισμούς επίλυσης όταν 2 ή περισσότερες χώρες επικαλούνται το δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος ή των ίδιων κερδών).

B) Έμμεση φορολογία (συντονισμός και εναρμόνιση εθνικών νομοθεσιών)

Οδηγίες ΕΕ για:

- α) κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας της ΕΕ
- β) επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης σε ηλεκτρική ενέργεια - ενεργειακά προϊόντα, αλκοόλη - αλκοολούχα ποτά και βιομηχανοποιημένα καπνά.
- γ) κοινό καθεστώς για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης.

Ο εθνικός φορολογικός δικαστής συνήθως εφαρμόζει ευθέως τις διατάξεις και τις γενικές αρχές του ενωσιακού φορολογικού δικαίου.

Ενίοτε όμως ερμηνεύει τους εθνικούς φορολογικούς κανόνες υπό το φως:

- των ως άνω διατάξεων και των γενικών αρχών του ενωσιακού φορολογικού δικαίου (Μέρος Α).

- κανόνων από άλλους τομείς του ενωσιακού δικαίου, όπως είναι το ενωσιακό δίκαιο του ανταγωνισμού (Μέρος Β).

Α) Η ΥΠΟΘΕΣΗ ΜΑΡΙΝΟΠΟΥΛΟΥ (ΣτΕ 355/2019 επταμ.)

Ιστορικό

— 30 Ιουνίου 2016: Μαρινόπουλος ΑΕ αρνητική καθαρή θέση 386 εκατ. ευρώ, δάνεια 410 εκατ. ευρώ και εμπορικές υποχρεώσεις 880 εκατ. ευρώ.

— Κίνδυνος να μην αποπληρωθούν οι ως άνω υποχρεώσεις και να χαθούν 11.000 θέσεις εργασίας.

— Μαρινόπουλος (και θυγατρικές), Σκλαβενίτης (αγοραστής) και πιστώτριες τράπεζες → συμφωνία εξυγίανσης → νέα εταιρία (χρηματοδότηση από τράπεζες και Σκλαβενίτη) → μεταβίβαση 79,4% των οφειλών (20,6% των οφειλών έμεινε στον Μαρινόπουλο).

— Ανέγγυοι πιστωτές → απαιτήσεις 650 εκατομμυρίων ευρώ → μείωση 50% → νέα εταιρία πρέπει να αποπληρώσει σε 60 ημέρες.

— Επικύρωση της συμφωνίας με την υπ' αριθμ. 8/2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

— Απρίλιος 2017: «COCA-COLA ΑΕ» υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ Μαρτίου με επιφύλαξη διότι μετά την δικαστική επικύρωση της ως άνω συμφωνίας η είσπραξη του 50% της απαίτησης που είχε έναντι του Μαρινόπουλου κατέστη οριστικά αδύνατη και συνεπώς έπρεπε να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου κατά το ανωτέρω (διαγραφέν) ποσό.

— Σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξης και της ενδικοφανούς από τη ΔΕΔ.

— «COCA-COLA ΑΕ» προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών.

— Δημόσιο ζήτησε και πέτυχε την εκδίκαση από το ΣτΕ (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010) λόγω ζητημάτων γενικότερου ενδιαφέροντος.

— Παρέμβαση οι περισσότεροι από τους ανέγγυους πιστωτές.

— Προσφυγή «COCA-COLA ΑΕ»: η αδυναμία περιορισμού κατά 50% της βάσης του ΦΠΑ συνιστά παρέκκλιση αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.

Οδηγία 2006/112/ΕΚ για τον ΦΠΑ

- άρθρο 73: βάση του ΦΠΑ η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής.
- άρθρο 63: ΦΠΑ απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών.
- άρθρο 90 παρ. 1: σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα.
- άρθρο 90 παρ. 2: σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της, τα ΚΜ μπορούν να παρεκκλίνουν από την παρ. 1.

ΔΕΕ 23.11.2017, Enzo Di Maura

- θεμελιώδης αρχή: βάση του ΦΠΑ είναι η πράγματι εισπραχθείσα αντιπαροχή.
- η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που είχε εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο.
- σε περιπτώσεις ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής, τα ΚΜ πρέπει να μειώνουν αναλόγως τη βάση.
- τα ΚΜ μπορούν να παρεκκλίνουν σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής (όταν δεν οφείλεται σε καταγγελία ή ακύρωση της συμβάσεως), διότι ο αγοραστής εξακολουθεί να οφείλει και ο πωλητής εξακολουθεί να έχει απαίτηση καταβολής του τιμήματος.
- παρέκκλιση διότι μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται να είναι δυσχερώς διακριβώσιμη ή να είναι απλώς προσωρινή.

— παρέκκλιση πρέπει να είναι δικαιολογημένη διότι οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς.

— αρχή της ουδετερότητας: μη συμβατός ο πλήρης αποκλεισμός της μείωσης της βάσεως του ΦΠΑ.

— αρχή της αναλογικότητας: παρέκκλιση μόνο για να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα ως προς τη μη εξόφληση της οφειλής. Ο ίδιος σκοπός μπορεί να επιτευχθεί και με ηπιότερα μέσα: μείωση αν ο υποκείμενος επικαλείται ευλόγως ότι κατά πάσα πιθανότητα το χρέος δεν θα εξοφληθεί (τα ΚΜ καθορίζουν τα αποδεικτικά στοιχεία), με δυνατότητα επανεπέκτασης της βάσης εάν υπάρξει καταβολή.

v. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)

— άρθρο 19 παρ. 5α: η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος εφόσον η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση των άρθρων 46 και 46α του Ν. 1892/1990.

Πτωχευτικός Κώδικας (ν. 3588/2007)

- κατάργηση της εξυγιαντικής διαδικασίας του ν. 1892/1990.
- ενιαίο σύστημα εκκαθάρισης και αναδιοργάνωσης (άρθρα 99 επ.
→ διαδικασία και συμφωνία συνδιαλλαγής που δεσμεύει μόνο τους υπογράφοντες πιστωτές, άρθρα 107 επ. → σχέδιο αναδιοργάνωσης).
- τροποποίηση με ν. 4013/2011 (άρθρο 106 ια → κατάργηση της διαδικασίας συνδιαλλαγής και επανεισαγωγή της διαδικασίας εξυγίανσης με συμφωνία που δεσμεύει και τους μη συναινούντες πιστωτές. Όταν η εξυγίανση δεν είναι δυνατή εισάγεται εκ νέου η διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης).
- τροποποίηση με ν. 4446/2016 (καταργήθηκε εκ νέου η διαδικασία της ειδικής εκκαθάρισης).

Κρίση ΣτΕ 355/2019

- θεμελιώδης αρχή: η βάση ΦΠΑ συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή.
- η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει υψηλότερο ΦΠΑ απ' αυτό που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο.
- δεν μπορεί να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου.
- παρέκκλιση μόνο στον απολύτως αναγκαίο βαθμό για να μην διακυβεύονται οι αρχές της ουδετερότητας του Φ.Π.Α, της φορολογικής ισότητας και της αναλογικότητας.
- παρέκκλιση μόνο για να αντιμετωπιστεί η αβεβαιότητα της μη πληρωμής.

— συνεπώς εξακολουθεί να ισχύει το άρθρο 19 παρ. 5α και μετά την κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990 και μπορεί να μειωθεί η βάση ότι ο υποκείμενος ευλόγως επικαλείται ότι στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων για την αντιμετώπιση της αφερεγγυότητας του οφειλέτη (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει, κατά πάσα πιθανότητα, την αντιπαροχή ή μέρος της.

— δυνατότητα επανεκτιμήσεως της βάσης σε περίπτωση που υπάρξει μεταγενέστερη καταβολή.

— εν προκειμένω, η επίκληση και προσκόμιση της επικυρωμένης από το δικαστήριο συμφωνίας εξυγίανσης συνιστά επαρκή απόδειξη ότι η μη καταβολή τμήματος των απαιτήσεων είναι αρκούντως βέβαιη και μακροπρόθεσμη και, συνεπώς, δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης.

— η φορολογική αρχή μπορεί να ανακτήσει τον ΦΠΑ που ο αφερέγγυος οφειλέτης μπόρεσε ενδεχομένως να εκπέσει.

Με τη λύση που δόθηκε:

- γίνεται δεκτό ότι το άρθρο 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α δεν παραβιάζει το ενωσιακό δίκαιο, αλλά ερμηνεύεται υπό το φως του.
- αποκαθίσταται η φορολογική ισότητα, υπό την έννοια ότι οι πιστωτές δεν θα καταβάλλουν ΦΠΑ τον οποίο δεν εισέπραξαν ποτέ.
- ισχυροποιούνται οι εναλλακτικές μορφές της πτωχευτικής διαδικασίας διότι οι πιστωτές μπορούν να συμμετάσχουν πλέον σε αυτές γνωρίζοντας, τουλάχιστον, ότι δεν θα χρειαστεί να καταβάλουν ΦΠΑ για τις απώλειές τους.
- γίνεται σεβαστή η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, υπό την έννοια ότι η βάση επιβολής του είναι κοινή για όλους τους οικονομικούς παράγοντες και δεν προσδίδει ένα επιπλέον ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε επιχειρήσεις που τυχαίνει να μην έχουν αφερέγγυους πιστωτές εντός και εκτός των συνόρων.

**Β. ΤΑ ΕΙΔΙΚΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 2 και 3
ΤΟΥ Ν. 3220/2004 (ΣΤΕ 2218-20/2018 επταμ., 2656/2018)**

Ιστορικό

— **v. 2601/1998**: φοροαπαλλαγή για ένα ποσοστό ή το σύνολο της επένδυσης με τον σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού.

— **άρθρο 107-108 ΣΛΛΕ**:

α) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρέπει να ενημερώνεται εγκαίρως για τα σχέδια των ΚΜ που αφορούν ενισχύσεις.

β) Μέχρι να καταλήξει σε απόφαση η Επιτροπή ή αν δεν εγκρίνει τα σχέδια, το ΚΜ δεν μπορεί να τα εφαρμόσει.

γ) Αν η Επιτροπή κρίνει ότι μια κρατική ενίσχυση δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά, το ΚΜ οφείλει να την καταργήσει ή να την τροποποιήσει εντός προθεσμίας που καθορίζει η Επιτροπή.

δ) Αν το ΚΜ δεν συμμορφωθεί, η Επιτροπή μπορεί να προσφύγει απευθείας στο Δικαστήριο.

— **Κανονισμός (ΕΚ) 659/1999:**

α) Επαναλαμβάνει τις ρυθμίσεις της ΣΛΕΕ για τις εξουσίες της Επιτροπής και την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων.

β) Η ανάκτηση δεν πρέπει να αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης.

γ) Οι εξουσίες της Επιτροπής για ανάκτηση της ενίσχυσης υπόκεινται σε δεκαετή παραγραφή.

— **Απόφαση SG(99)D/884 (3.2.1999) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής:** ν. 2601/1998 αποτελεί μεν κρατική ενίσχυση αλλά είναι συμβατή με την κοινή αγορά.

— **ν. 3299/2004:** κατάργηση φοροαπαλλαγών ν. 2601/1998.

— **ν. 3220/2004**: οι επιχειρήσεις του ν. 2601/1998 δικαιούνται να σχηματίζουν από τα κέρδη των χρήσεων 2004 έως και 2008 ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέχρι 35% των κερδών τους, για επενδύσεις ισόποσης αξίας.

— **ν. 3427/2005**: κατάργηση του ν. 3220/2004 για εισοδήματα που προκύπτουν από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά.

— **Απόφαση 2008/723/ΕΚ (18.7.2007) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής**: η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών του ν. 3220/2004 συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και ότι τα αντίστοιχα ποσά φόρου θα πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις.

— **v. 3614/2007 (άρθρο 47)**: οι επιχειρήσεις που σχημάτισαν ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά πρέπει να υποβάλουν ειδική συμπληρωματική δήλωση για τον φόρο εισοδήματος και τους τόκους.

— **Απόφαση ΔΕΕ 1.3.2012 (C-354/10, μετά από παραπομπή από την Επιτροπή)**: η Ελλάδα παρέλειψε να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων.

— **v. 4099/2012 (άρθρο 169)**: οι παράνομες ενισχύσεις ανακτώνται με την έκδοση κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη ειδική ή γενική διάταξη από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου για τον φόρο εισοδήματος και τους τόκους.

— οι επιχειρήσεις που είχαν σχηματίσει τα επίδικα αποθεματικά προσέφυγαν στα διοικητικά δικαστήρια προσβάλλοντας τα σχετικά φύλλα ελέγχου.

Αντίθεση με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος

Λόγος προσφυγής και αναίρεσης:

Οι διατάξεις των άρθρων 47 του ν. 3614/2007 και 169 του ν. 4099/2012, συνιστούν άρση (και δη αναδρομική) φορολογικής απαλλαγής με αποτέλεσμα να παραβιάζουν το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους.

Κρίση ΣτΕ 2220/2018 επταμ.

Η ανάκτηση δεν συνιστά νέο, αναδρομικώς επιβαλλόμενο φόρο, αλλά πρόκειται για καταλογισμό του τμήματος του αρχικού (οφειλόμενου, εάν δεν είχε θεσπιστεί το μέτρο ενίσχυσης) φόρου το οποίο δεν καταβλήθηκε κατ' εφαρμογήν της παράνομης απαλλαγής και, συνεπώς, δεν ανακύπτει ζήτημα αντίθεσης προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Αντίθεση με το άρθρο 1 του ΠΠΠ ΕΣΔΑ

Λόγος προσφυγής και αναίρεσης:

Οι διατάξεις των άρθρων 47 του ν. 3614/2007 και 169 του ν. 4099/2012, στο μέτρο που προβλέπουν την επιβολή φόρου προς ανάκτηση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε με το άρθρο 2 του ν. 3220/2004, αντίκεινται στο άρθρο 1 του ΠΠΠ ΕΣΔΑ που προστατεύει την περιουσία.

Κρίση ΣτΕ 2220/2018 επταμ.

α) οι φορολογικές επιβαρύνσεις αποτελούν επέμβαση στην περιουσία.

β) τόσο η ευρωπαϊκή όσο και η εγχώρια νομολογία δέχονται ότι τα Κράτη διαθέτουν ευρεία εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους είσπραξής τους, κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών.

γ) οι φορολογικές επιβαρύνσεις πρέπει να αποτυπώνουν μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος και των ατομικών δικαιωμάτων (αναλογία μέσων και σκοπών).

δ) εν προκειμένω, η ανάκτηση των παρανόμων επιχορηγήσεων δεν είναι δυσανάλογη προς τους σκοπούς των άρθρων 107 και 108 ΣΛΕΕ, δεδομένου άλλωστε ότι δεν προεβλήθη με τρόπο ορισμένο και τεκμηριωμένο ότι το επίδικο μέτρο κλόνησε ριζικά την οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου.

ε) συνεπώς, η επιβολή φόρου στο πλαίσιο ανάκτησης ασύμβατης προς το ενωσιακό δίκαιο κρατικής ενίσχυσης δεν παραβιάζει το άρθρο 1 ΠΠΠ της ΕΣΔΑ.

Παραγραφή βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994

Ιστορικό

— Αλυσίδα σουπερμάρκετ είχε σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά με βάση τις διατάξεις του ν. 3220/2004.

— Τα φύλλα ελέγχου περί επιστροφής του ν. 3614/2007 ακυρώθηκαν μετά από προσφυγές της ως άνω επιχείρησης (ακρόαση, αντίθεση στο 78 παρ. 2).

— Εκδόθηκαν νέα βάσει του ν. 4099/2012.

— Η επιχείρηση άσκησε εκ νέου προσφυγές, οι οποίες έγιναν δεκτές από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, το οποίο έκρινε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των επίδικων φύλλων ελέγχου είχε υποπέσει στην παραγραφή του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

— Κατά της αποφάσεως το Δημόσιο άσκησε αίτηση αναιρέσεως προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι η παραγραφή του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 δεν ήταν εφαρμοστέα εν προκειμένω.

Κρίση ΣτΕ 2656/2018

— Με τον ν. 4099/2012 θεσπίστηκε μια ειδική διαδικασία ανάκτησης παράνομων ενισχύσεων-φοροαπαλλαγών, ανεξάρτητη από την κοινή διαδικασία ανάκτησης παράνομων ενισχύσεων του ν. 4002/2011.

— Η ανάκτηση γίνεται με ειδικά φύλλα ελέγχου διαφορετικά από τα προβλεπόμενα στην κοινή φορολογική διαδικασία.

— Η ειδική διαδικασία θεσπίστηκε σε συμμόρφωση με τις αποφάσεις της Επιτροπής και του ΔΕΕ.

— Η ανάκτηση επιβάλλεται ενόψει των αρχών της υπεροχής, της ομοιόμορφης εφαρμογής και της αποτελεσματικότητας.

— Η παραγραφή θα στερούσε την πρακτική αποτελεσματικότητα των διατάξεων για την εξάλειψη της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού που προκλήθηκε από την παράνομη ενίσχυση-φοροαπαλλαγή.

— Η μη εφαρμογή της διατάξεως περί παραγραφής δεν παραβιάζει την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης διότι ο δικαιούχος γνώριζε ότι η ενίσχυση δεν είχε προηγουμένως εγκριθεί από την Επιτροπή.

— Η μη εφαρμογή της διατάξεως περί παραγραφής δεν παραβιάζει την αρχή της ασφάλειας δικαίου διότι οι εξουσίες της Επιτροπής για ανάκτηση των παράνομων ενισχύσεων υπόκεινται σε δεκαετή προθεσμία παραγραφής.

— Συνεπώς, οι διατάξεις του ν. 4099/2012, ερμηνευόμενες ενόψει και των ως άνω αρχών, εφαρμόζονται κατά παρέκκλιση από οποιεσδήποτε άλλες γενικές ή ειδικές εθνικές διατάξεις, όπως αυτή του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Η γενική πενταετής παραγραφή

— Επιβεβλημένη ως άνω κρίση διότι οι παράνομες φοροαπαλλαγές θίγουν τον υγιή ανταγωνισμό και συνεπώς η παραγραφή δεν πρέπει, κατ' αρχήν, να εμποδίσει την αποκατάσταση της ισονομίας στην αγορά.

— Εντούτοις, το δικαστήριο δεν έμεινε αδιάφορο απέναντι στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες είχαν λάβει τις προβλεπόμενες από νόμο του ελληνικού κράτους φοροαπαλλαγές, όχι μόνο όφειλαν να τις επιστρέψουν εντόκως αλλά ήταν υποχρεωμένες να το κάνουν αυτό εντός μη καθορισμένου χρονικού διαστήματος και να βρίσκονται σε ομηρία από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

— Παράλληλα έλαβε υπόψη α) ότι η εξουσία της Επιτροπής προς ανάκτηση παράνομων ενισχύσεων υπόκειται, προς προστασία της αρχής της ασφάλειας δικαίου, σε παραγραφή και β) ότι εύλογος χρόνος για την άσκηση της εξουσίας του Δημοσίου προς επιβολή φόρων είναι η πενταετία.

— Ενόψει αυτών, το δικαστήριο έκρινε ότι τα φύλλα ελέγχου προς επιστροφή των παρανόμων φοροαπαλλαγών δεν μπορεί να εκδοθούν μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους κατά το οποίο δημοσιεύθηκε ο ν. 4099/2012.

— Ενόψει αυτών, το δικαστήριο έκρινε ότι τα φύλλα ελέγχου προς επιστροφή των παρανόμων φοροαπαλλαγών δεν μπορεί να εκδοθούν μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους κατά το οποίο δημοσιεύθηκε ο ν. 4099/2012.