



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 2ας Ιουλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Διόρθωση τιμολογίου – Εκ παραδρομής χρεωθείς φόρος – Επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου – Μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ – Οικονομικές πράξεις που αφορούν φορολογική περίοδο η οποία αποτέλεσε ήδη αντικείμενο φορολογικού ελέγχου – Φορολογική ουδετερότητα – Αρχή της αποτελεσματικότητας – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-835/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Curtea de Apel Timișoara* (εφετείο της Τιμισοάρα, Ρουμανία) με απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Δεκεμβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

SC Terracult SRL

κατά

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF DirecArania Generală Regională a FinanUNelor Publice Timicosoara Serviciul de Soluux ionare a Contestațiilor,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan, πρόεδρο τμήματος, I. Jarukaitis, E. Juhász (εισηγητή), M. Plešič και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: R. Schiano, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Φεβρουαρίου 2020,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η SC Terracult SRL, εκπροσωπούμενη από την I. Kocsis-Josan, avocată,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman και O.-C. Ichim, καθώς και από τον C.-R. Canțâr, στη συνέχεια από τις E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman και O.-C. Ichim,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και N. Gossement,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Μαρτίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013 (ΕΕ 2013, L 201, σ. 4) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της SC Terracult SRL, εμπορικής εταιρίας ρουμανικού δικαίου (στο εξής: Terracult), αφενός, και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Γενικής Διεύθυνσης Δημόσιων Οικονομικών της Τιμισοάρα – περιφερειακής δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Arad – υπηρεσία φορολογικού ελέγχου νομικών προσώπων αριθ. 5, Ρουμανία) και της ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Εθνικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης – Γενικής διεύθυνσης δημόσιων οικονομικών της Τιμισοάρα – Υπηρεσίας επίλυσης των διαφορών, Ρουμανία), σχετικά με αίτηση ακυρώσεως πράξεως καταλογισμού φόρου, με την οποία δεν αναγνωρίστηκε στην εν λόγω εταιρία το δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και της επιβλήθηκε η καταβολή πρόσθετου ποσού φόρου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως ακολούθως:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202.»
- 4 Το άρθρο 199α της οδηγίας αυτής, το οποίο προέκυψε από την οδηγία 2013/43, η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 15 Αυγούστου 2013, προέβλεπε τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018 και για ελάχιστη περίοδο δύο ετών, να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο προς τον οποίο πραγματοποιείται οποιαδήποτε από τις ακόλουθες παραδόσεις ή παροχές:

[...]

ι) παράδοση δημητριακών και βιομηχανικών φυτών, μεταξύ άλλων ελαιούχων σπόρων και σακχαρότευτλων, που δε χρησιμοποιούνται κανονικά στη μη επεξεργασμένη τους μορφή για τελική κατανάλωση,

[...]

1α. Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίσουν τους όρους εφαρμογής του μηχανισμού που προβλέπει η παράγραφος 1.

1β. Η εφαρμογή του κανονισμού που προβλέπει η παράγραφος 1 στην παράδοση οιασδήποτε από τα αγαθά ή την παροχή οιασδήποτε από τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στα σημεία (γ) έως (ι) της εν λόγω παραγράφου, υπόκειται στην εισαγωγή κατάλληλων και αποτελεσματικών υποχρεώσεων αναφοράς στοιχείων για τους υποκείμενους στο φόρο που παραδίδουν τα αγαθά ή παρέχουν τις υπηρεσίες στα οποία εφαρμόζεται ο μηχανισμός που προβλέπει η παράγραφος 1.»

5 Δυνάμει, αρχικώς, της εκτελεστικής απόφασης του Συμβουλίου, της 20ής Ιουνίου 2011, η οποία επιτρέπει στη Ρουμανία να εφαρμόσει ειδικό μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 163, σ. 26), και ήταν εφαρμοστέα μέχρι τις 31 Μαΐου 2013, κατόπιν δε, δυνάμει του άρθρου 199α, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προέκυψε από την οδηγία 2013/43, το εν λόγω κράτος μέλος εφαρμόζει τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως, όσον αφορά ορισμένα σιτηρά, συμπεριλαμβανομένης της ελαιοκράμβης.

Το ρουμανικό δίκαιο

6 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, του *Ordonanþa a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedurã fiscalã* (κυβερνητικού διατάγματος 92 περί κώδικα φορολογικής δικονομίας), της 24ης Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 941 της 29ης Δεκεμβρίου 2003):

«Η φορολογική αρχή δύναται να εξετάζει αυτεπαγγέλτως την πραγματική κατάσταση, να συλλέγει και να χρησιμοποιεί όλα τα στοιχεία και τα έγγραφα που είναι αναγκαία για την ορθή διαπίστωση της φορολογικής καταστάσεως του φορολογουμένου. Στο πλαίσιο της αναλύσεώς της, η φορολογική αρχή καταγράφει και λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες περιστάσεις της υποθέσεως».

7 Το άρθρο 205 του κώδικα αυτού, με τίτλο «Δυνατότητα υποβολής διοικητικής ενστάσεως», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Η διοικητική ένσταση μπορεί να υποβληθεί, σύμφωνα με τον νόμο, κατά του χρεωστικού τίτλου καθώς και κατά κάθε άλλης φορολογικής διοικητικής πράξεως. Η ένσταση αυτή συνιστά αίτηση θεραπείας και δεν στερεί όποιον ζημιώθηκε από διοικητική φορολογική πράξη ή παράλειψη από τη δυνατότητα ένδικης προσφυγής σύμφωνα με τον νόμο».

8 Κατά το άρθρο 207, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα:

«Η διοικητική ένσταση υποβάλλεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίηση της διοικητικής φορολογικής πράξεως, επί ποινή απαραδέκτου.»

9 Το άρθρο 213 του ίδιου κώδικα, με τίτλο «Εξέταση της ενστάσεως», ορίζει στις παραγράφους 1 και 4 τα εξής:

«(1) Η αρμόδια αρχή, αποφαινόμενη επί της διοικητικής ενστάσεως, εξετάζει την πραγματική και νομική βάση της φορολογικής διοικητικής πράξεως. Κατά την εξέταση της διοικητικής ενστάσεως λαμβάνονται υπόψη τα επιχειρήματα των μερών, οι νομικές διατάξεις που επικαλούνται και τα

έγγραφα του φακέλου της υποθέσεως. Η εξέταση της διοικητικής ενστάσεως πρέπει να διενεργείται εντός των ορίων της παραπομπής της υποθέσεως στην αρχή που αποφαινεται επί της διοικητικής ενστάσεως.

[...]

(4) Ο καταγγέλλων, οι παρεμβαίνοντες ή οι εντολοδόχοι τους μπορούν να προσκομίσουν νέα αποδεικτικά στοιχεία προς στήριξη του αιτήματός τους. Στην περίπτωση αυτή, η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη φορολογική πράξη ή το όργανο που διενήργησε τον έλεγχο, ανάλογα με την περίπτωση, θα έχει τη δυνατότητα να αποφανθεί επί των νέων αυτών στοιχείων.»

- 10 Ο Legea nr. 571 privind Codul fiscal (νόμος 571 περί φορολογικού κώδικα), της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 927 της 23ης Δεκεμβρίου 2003), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Legea nr. 343 (νόμο 343), της 17ης Ιουλίου 2006 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 662 της 1ης Αυγούστου 2006), ο οποίος μετέφερε στο ρουμανικό δίκαιο, μεταξύ άλλων, την οδηγία ΦΠΑ, ορίζει στο άρθρο 159 τα εξής:

«(1) Η διόρθωση των πληροφοριών που αναγράφονται στο τιμολόγιο ή σε άλλα έγγραφα που επέχουν θέση τιμολογίου πραγματοποιείται ως εξής:

- (a) στην περίπτωση που το έγγραφο δεν έχει διαβιβαστεί στον λήπτη, ακυρώνεται και συντάσσεται νέο έγγραφο·
- (b) στην περίπτωση που το έγγραφο έχει διαβιβαστεί στον λήπτη, είτε εκδίδεται νέο έγγραφο το οποίο περιέχει, αφενός, τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο αρχικό έγγραφο, τον αριθμό και την ημερομηνία του διορθωμένου εγγράφου, τις τιμές με αρνητικό πρόσημο (“-”), και, αφετέρου, τις ορθές πληροφορίες και τιμές, είτε εκδίδεται νέο έγγραφο που περιέχει τις ορθές πληροφορίες και τιμές με ταυτόχρονη έκδοση εγγράφου με τις τιμές με αρνητικό πρόσημο, στο οποίο αναγράφονται ο αριθμός και η ημερομηνία του διορθωμένου εγγράφου.

[...]

(3) Οι υποκείμενοι στον φόρο που υποβλήθηκαν σε φορολογικό έλεγχο στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκαν σφάλματα όσον αφορά τον υπολογισμό του εισπραχθέντος φόρου και υποχρεούνται να καταβάλουν τα ποσά αυτά βάσει της διοικητικής πράξεως εκδοθείσας από την αρμόδια φορολογική αρχή δύνανται να εκδώσουν διορθωτικά τιμολόγια προς τους λήπτες κατά την έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο b. Τα εκδιδόμενα τιμολόγια πρέπει να αναφέρουν ότι εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου και να εγγράφονται σε χωριστή ενότητα της δηλώσεως ΦΠΑ. Οι λήπτες έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αναγράφεται στα τιμολόγια αυτά, εντός των ορίων και υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 145 έως 147ter.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 11 Μεταξύ της 10ης και της 14ης Οκτωβρίου 2013, η Donauland SRL, εμπορική εταιρία ρουμανικού δικαίου, παρέδωσε ελαιοκράμβη στην Almos Alfons Mosel Handels GmbH (στο εξής: Almos), εμπορική εταιρία γερμανικού δικαίου. Θεώρησε τις αντίστοιχες πράξεις ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις.
- 12 Δεδομένου ότι η Donauland δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει, κατά τον φορολογικό έλεγχο στον οποίο υποβλήθηκε, τα έγγραφα που πιστοποιούσαν ότι η κατά τα ανωτέρω παραδοθείσα ελαιοκράμβη είχε εγκαταλείψει το ρουμανικό έδαφος, η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλεπόταν για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών δεν είχε εφαρμογή στις πράξεις αυτές. Ως εκ τούτου, η εν λόγω αρχή, με πράξη καταλογισμού φόρου της

4ης Μαρτίου 2014 (στο εξής: πράξη καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014), καταλόγισε στην Donauland το ποσό των 440 241 ρουμανικών λέου (RON) (περίπου 100 000 ευρώ) για τον ΦΠΑ σχετικά με τις παραδόσεις ελαιοκράμβης προς την Almos, του Οκτωβρίου 2013, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως εγχώριες παραδόσεις υποκείμενες στον κανονικό συντελεστή 24 %. Η Donauland δεν προσέβαλε την εν λόγω πράξη καταλογισμού φόρου, η οποία, κατά συνέπεια, κατέστη απρόσβλητη.

- 13 Στις 27 Μαρτίου 2014, η Donauland, σύμφωνα με την πράξη καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014, προέβη σε νέο χαρακτηρισμό των οικείων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, τις κατέταξε στην κατηγορία των εγχώριων παραδόσεων που υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και εξέδωσε προς τούτο διορθωτικά τιμολόγια. Τα τιμολόγια αυτά ανέφεραν τον αντιλογισμό των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων και τον νέο χαρακτηρισμό τους. Έκαναν μνεία του διορθωτικού χαρακτήρα τους και διευκρίνιζαν ότι η έκδοσή τους είχε πραγματοποιηθεί βάσει της πράξεως καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014.
- 14 Στις 28 Μαρτίου 2014, η Almos ενημέρωσε την Donauland ότι είχε διαπιστώσει ότι τα ως άνω διορθωτικά τιμολόγια περιελάμβαναν τον γερμανικό αριθμό φορολογικού της μητρώου και ζήτησε διόρθωση των ίδιων τιμολογίων στα οποία αναγράφονταν τα στοιχεία ταυτοποίησης της στη Ρουμανία. Η Almos επισήμανε επίσης στην Donauland ότι η επίμαχη ελαιοκράμβη δεν είχε εγκαταλείψει τη ρουμανική επικράτεια και ότι οι οικείες παραδόσεις έπρεπε να υπαχθούν στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ.
- 15 Ως εκ τούτου, στις 31 Μαρτίου 2014, η Donauland εξέδωσε νέα διορθωτικά τιμολόγια, τα οποία χαρακτήριζαν εκ νέου τις υπαχθείσες στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ επίμαχες εγχώριες παραδόσεις, προκειμένου να τις κατατάξει στην κατηγορία των παραδόσεων αγαθών που υπόκεινται στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, λόγω εσφαλμένης ταυτοποίησης του αγοραστή, η οποία διαπιστώθηκε κατόπιν της ανακοινώσεως της Almos της 28ης Μαρτίου 2014. Δεδομένου ότι τα νέα διορθωτικά τιμολόγια ελήφθησαν υπόψη στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2014, η Donauland εξέπεσε τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα τιμολόγια αυτά από τον οφειλόμενο για την τρέχουσα περίοδο ΦΠΑ. Εφόσον υπολογίστηκε αρνητικό ποσό ΦΠΑ, η Donauland ζήτησε επιστροφή ΦΠΑ ύψους 440 241 RON (περίπου 100 000 ευρώ), ποσό το οποίο αντιστοιχούσε στον πρόσθετο ΦΠΑ που αναγραφόταν στην πράξη καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014.
- 16 Αφού εξέτασε, από τις 28 Νοεμβρίου 2016 έως τις 10 Φεβρουαρίου 2017, την εν λόγω αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, η αρμόδια φορολογική αρχή, με πράξη καταλογισμού φόρου της 10ης Φεβρουαρίου 2017 (στο εξής: πράξη καταλογισμού φόρου της 10ης Φεβρουαρίου 2017), καταλόγισε οριστικά στην Terracult, η οποία είχε αποκτήσει την 1η Αυγούστου 2016 δι' απορροφήσεως την Donauland, το ως άνω ποσό των 440 241 RON (περίπου 100 000 ευρώ) ως πρόσθετο ΦΠΑ για τις παραδόσεις ελαιοκράμβης του Οκτωβρίου του 2013. Η εν λόγω φορολογική αρχή έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι ο νέος χαρακτηρισμός των εν λόγω παραδόσεων ελαιοκράμβης και η κατάταξή τους στην κατηγορία των παραδόσεων αγαθών που υπόκεινται στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ ακύρωναν παρανόμως τα αποτελέσματα της πράξεως καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014, ενώ η πράξη αυτή είχε καταστεί απρόσβλητη.
- 17 Η Terracult υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της πράξεως καταλογισμού φόρου της 10ης Φεβρουαρίου 2017, η οποία απορρίφθηκε στις 14 Ιουλίου 2017.
- 18 Στις 2 Φεβρουαρίου 2018, η Terracult άσκησε ενώπιον του Tribunalul Arad (πρωτοδικείου Arad, Ρουμανία) προσφυγή με αίτημα, μεταξύ άλλων, την ακύρωση της αποφάσεως της 14ης Ιουλίου 2017 περί απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεώς της, τη μερική ακύρωση της πράξεως καταλογισμού φόρου της 10ης Φεβρουαρίου 2017 και την επιστροφή του ποσού που καταβλήθηκε βάσει της πράξεως καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014. Η Terracult επισήμανε ότι η επιστροφή αυτή ήταν επιβεβλημένη λόγω του ότι η Donauland απλώς ενήργησε, καταρχάς, σύμφωνα με τις πληροφορίες που είχε παράσχει η Almos, κατά τις οποίες η παραδοθείσα ελαιοκράμβη επρόκειτο να

εγκαταλείπει τη ρουμανική επικράτεια, εν συνεχεία, σύμφωνα με την πράξη καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η ελαιοκράμβη δεν είχε εγκαταλείψει το έδαφος αυτό και επιβλήθηκε η καταβολή πρόσθετου ΦΠΑ για εγχώριες παραδόσεις, καθώς και, τέλος, με βάση τα πραγματικά περιστατικά που συνεπάγονταν την εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ στις παραδόσεις αυτές. Η Terracult υποστήριξε ότι οι σχετικοί με τον μηχανισμό αυτόν κανόνες και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτούσαν να γίνει δεκτή η διόρθωση των επίμαχων τιμολογίων, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 31 Μαρτίου 2014 σε συνάρτηση με τα πραγματικά περιστατικά, και η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος πρόσθετου ΦΠΑ.

- 19 Στις 18 Μαΐου 2018, το εν λόγω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της Terracult με την αιτιολογία ότι η Donauland δεν είχε υποβάλει διοικητική ένσταση η οποία θα της είχε επιτρέψει να τροποποιήσει τη φορολογική κατάσταση που περιγράφονταν στην πράξη καταλογισμού φόρου της 4ης Μαρτίου 2014. Στις 29 Ιουνίου 2018, η Terracult άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της ενώπιον του Curtea de Apel Timișoara (εφετείου της Τιμισοάρα, Ρουμανία).
- 20 Το Curtea de Apel Timișoara (εφετείο της Τιμισοάρα), έχοντας αμφιβολίες ως προς το συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης της κρίσιμης εθνικής νομοθεσίας και της εφαρμογής της από τις εθνικές αρχές, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται η οδηγία περί ΦΠΑ και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, σε διοικητική πρακτική ή/και σε ερμηνεία των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας μη επιτρέπουσα τη διόρθωση τιμολογίων και, συνεπώς, τη συμπερίληψη των διορθωμένων τιμολογίων στη δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η διόρθωση, για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε περίοδο που αποτέλεσε το αντικείμενο φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του οποίου οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν πράξη καταλογισμού, η οποία κατέστη απρόσβλητη, όταν, μετά την έκδοση της πράξεως καταλογισμού, έγιναν γνωστά πρόσθετα στοιχεία και πρόσθετες πληροφορίες που θα οδηγούσαν στην εφαρμογή διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 21 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση ή σε εθνική διοικητική πρακτική που δεν επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε πράξεις που μεταγενέστερα αποδείχθηκε ότι υπάγονταν στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, να διορθώσει τα σχετικά με τις πράξεις αυτές τιμολόγια, και να τα χρησιμοποιήσει για διόρθωση προηγούμενης φορολογικής δηλώσεως ή κατάθεση νέας φορολογικής δηλώσεως λαμβάνοντας υπόψη την ούτως πραγματοποιηθείσα διόρθωση για επιστροφή του εκ παραδρομής χρεωθέντος ΦΠΑ που κατέβαλε ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, με την αιτιολογία ότι η περίοδος κατά την οποία έγιναν οι εν λόγω πράξεις είχε ήδη αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου μετά το πέρας του οποίου η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη καταλογισμού φόρου η οποία, εφόσον δεν αμφισβητήθηκε από τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο, κατέστη απρόσβλητη.
- 22 Συνομολογείται μεταξύ των ενδιαφερομένων που κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση ότι κάθε παράδοση ελαιοκράμβης που πραγματοποιήθηκε τον Οκτώβριο του 2013 στη Ρουμανία, από υποκείμενο στον φόρο προμηθευτή προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, έκαστος εκ των οποίων διέθετε ρουμανικό αριθμό φορολογικού μητρώου, έπρεπε να υπαχθεί στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ. Κατ' εφαρμογήν, όμως, του μηχανισμού αυτού, καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του προμηθευτή και του υποκειμένου στον φόρο

αποδέκτη των παραδόσεων, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες πράξεις, τον ΦΠΑ επί των εισροών (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 23 Δεδομένου ότι ο προμηθευτής αυτός δεν οφείλει τον ΦΠΑ, κατά τα άρθρα 193, 199 και 199α της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν μπορεί να θεωρηθεί υπόχρεος του ΦΠΑ και το γεγονός ότι ο εν λόγω προμηθευτής προέβη σε εξόφληση του ΦΠΑ στηριζόμενος στην εσφαλμένη εικασία ότι η οικεία παράδοση δεν υπαγόταν στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ δεν επιτρέπει παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό (πρβλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψεις 28 και 29), οπότε ο ως άνω ΦΠΑ που χρεώθηκε εκ παραδρομής και καταβλήθηκε πρέπει, κατ' αρχήν, να επιστραφεί στον εν λόγω προμηθευτή.
- 24 Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα για επιστροφή φόρων τους οποίους κράτος μέλος έχει εισπράξει κατά παραβίαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, το οικείο κράτος μέλος υποχρεούται, κατ' αρχήν, να επιστρέψει τους φόρους που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης. Το αίτημα περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ απορρέει από το δικαίωμα επιστροφής των μη οφειλομένων, σκοπός του οποίου, κατά πάγια νομολογία, είναι να θεραπευθούν οι συνέπειες του ασυμβιβάστου του φόρου προς το δίκαιο της Ένωσης, με την εξουδετέρωση της οικονομικής επιβαρύνσεως που αδικαιολογήτως έπληξε τον επιχειρηματία ο οποίος, τελικώς, τον επωμίστηκε στην πράξη (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψεις 29 και 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 25 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Συνεπώς, το σύστημα αυτό εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, καθεαυτές στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Όσον αφορά την επιστροφή του εκ παραδρομής χρεωθέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που κακώς έχει αναγραφεί στο τιμολόγιο και ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του κακώς αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ (απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που έχει αναγραφεί κακώς στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του (απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Εντούτοις, αν ο εκδότης του τιμολογίου έχει εξαλείψει εγκαίρως και πλήρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί ο εκ παραδρομής αναγραφείς φόρος να μπορεί να διακανονιστεί, χωρίς ο διακανονισμός αυτός να εξαρτάται από την καλή πίστη του εκδότη του εν λόγω τιμολογίου. Ο διακανονισμός αυτός δεν μπορεί να εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια των φορολογικών αρχών (απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 29 Ωστόσο, σε περίπτωση παραδόσεων αγαθών που εμπίπτουν στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, εξαλείφεται ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων λόγω της ασκήσεως του δικαιώματος επιστροφής. Πράγματι, αν και ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εν λόγω παραδόσεων υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εισροών, έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR Érítési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Κατά συνέπεια, αν δεν συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, η άρνηση επιστροφής σε προμηθευτή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ, ο οποίος χρεώθηκε παρά το γεγονός ότι, αντί των κανόνων περί του κοινού συστήματος ΦΠΑ, εφαρμόστηκαν οι σχετικοί με τον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ κανόνες σε παράδοση πραγματοποιηθείσα από τον εν λόγω προμηθευτή στο πλαίσιο των υποκειμένων στον ΦΠΑ οικονομικών δραστηριοτήτων του, θα ισοδυναμούσε με επιβολή σε αυτόν φορολογικής επιβαρύνσεως κατά παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 31 Επιπλέον, οι αρχές της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας αντιτίθενται επίσης σε κανονιστική ρύθμιση ή διοικητική πρακτική όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 32 Όσον αφορά την αρχή της αποτελεσματικότητας, κατά την οποία μια εθνική δικονομική διάταξη δεν πρέπει να καθιστά πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες από το δίκαιο της Ένωσης, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η δυνατότητα υποβολής αιτήσεως επιστροφής του ΦΠΑ χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό θα αντέβαινε στην αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο, λαμβανομένων υπόψη των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεών του έναντι της φορολογικής αρχής. Το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι είναι συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης ο καθορισμός εύλογων προθεσμιών για την άσκηση προσφυγής, επί ποινή απώλειας του σχετικού δικαιώματος, χάριν της ασφάλειας δικαίου που προστατεύει τόσο τον φορολογούμενο όσο και την οικεία διοίκηση. Πράγματι, τέτοιες προθεσμίες δεν καθιστούν αδύνατη στην πράξη ή υπέρμετρα δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που απονέμει η έννομη τάξη της Ένωσης, ακόμη και εάν, εξ ορισμού, η παρέλευση των προθεσμιών αυτών συνεπάγεται την απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος (πρβλ. απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, σκέψεις 41 και 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 33 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι φορολογικές αρχές και το δικαστήριο που αποφάνθηκε σε πρώτο βαθμό αρνήθηκαν στον προμηθευτή το δικαίωμα να κάνει χρήση των διατάξεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας που διέπουν τη δυνατότητα επιστροφής του εκ παραδρομής χρεωθέντος και καταβληθέντος ΦΠΑ, εντός προθεσμίας πέντε ετών, διορθώνοντας τα τιμολόγια που εξέδωσε, με την αιτιολογία ότι ο προμηθευτής αυτός όφειλε, σύμφωνα με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση, για τους σκοπούς της επιστροφής αυτής, να κάνει χρήση της δυνατότητας να προσβάλει την πρώτη πράξη καταλογισμού φόρου προτού καταστεί απρόσβλητη.
- 34 Εντούτοις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 47 των προτάσεών του, μολονότι η εθνική ρύθμιση προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει προθεσμία 30 ημερών από της κοινοποίησεως της πράξεως καταλογισμού φόρου προκειμένου να υποβάλει διοικητική ένσταση, εντούτοις, όταν τα στοιχεία βάσει των οποίων θα μπορούσε να αμφισβητηθεί η εν λόγω πράξη καταλογισμού φόρου ανακαλύπτονται μετά την έκδοση της πράξεως αυτής, η προθεσμία που έχει στη διάθεσή του ο υποκείμενος στον φόρο για την υποβολή της ενστάσεως ενδέχεται να είναι πολύ μικρή, το δε σχετικό δικαίωμα μπορεί ακόμη και να έχει παραγραφεί, με αποτέλεσμα η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από τον υποκείμενο στον φόρο να καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή, τουλάχιστον, υπέρμετρα δυσχερής. Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή

του το Δικαστήριο, ο προκάτοχος της Terracult είχε στη διάθεσή του λίγες μόνον ημέρες για να αμφισβητήσει λυσιτελώς την πρώτη πράξη καταλογισμού φόρου, μέσω της διαδικασίας υποβολής ενστάσεως την οποία είχε στη διάθεσή του.

- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αρχή της αποτελεσματικότητας αντιτίθεται σε μια τέτοια εθνική ρύθμιση ή εθνική διοικητική πρακτική, στο μέτρο που μπορούν να στερήσουν από τον υποκείμενο στον φόρο τη δυνατότητα διορθώσεως των τιμολογίων που αφορούν ορισμένες από τις πράξεις του και χρησιμοποίησε των τιμολογίων αυτών για την επιστροφή του ΦΠΑ που κακώς χρεώθηκε και καταβλήθηκε από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, παρά το γεγονός ότι η πενταετής αποσβεστική προθεσμία που προβλέπει η εν λόγω ρύθμιση δεν έχει ακόμη παρέλθει (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψη 40).
- 36 Όσον αφορά τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την αρχή της αναλογικότητας, υπενθυμίζεται ότι ο εθνικός νομοθέτης έχει τη δυνατότητα να συνοδεύει τις τυπικές υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο με κυρώσεις δυνάμενες να τους παρακινούν στην τήρηση των εν λόγω υποχρεώσεων με σκοπό τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ και ότι, επομένως, μπορεί να επιβληθεί διοικητική κύρωση χρηματικής φύσεως εις βάρος υποκειμένου στον φόρο του οποίου η αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ προκύπτει από δική του αμέλεια (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 48 και 49).
- 37 Επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι αποδεικνύεται αμέλεια εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διαπιστώσει, το οικείο κράτος μέλος οφείλει να χρησιμοποιήσει μέσα τα οποία καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική ρύθμιση σκοπού ενώ παράλληλα θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τις αρχές που θέτει η νομοθεσία της Ένωσης, όπως είναι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, λαμβανομένης υπόψη της θέσης που έχει η αρχή αυτή εντός του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, κύρωση που συνίσταται σε πλήρη αποκλεισμό του δικαιώματος εκπώσεως του εκ παραδρομής χρεωθέντος και αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ έχει προφανώς δυσανάλογο χαρακτήρα (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, σκέψεις 50 και 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Επισημαίνεται, επιπλέον, ότι, όπως υπογράμμισε η Ρουμανική Κυβέρνηση, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ όταν η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς. Πράγματι, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και των ενδεχόμενων καταχρήσεων αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία ΦΠΑ και οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (πρβλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εντούτοις, εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο ουδόλως αναφέρει, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, την ύπαρξη απάτης ή καταχρήσεως.
- 39 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση ή εθνική διοικητική πρακτική που δεν επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε πράξεις που μεταγενέστερα αποδείχθηκε ότι υπάγονταν στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ, να διορθώσει τα σχετικά με τις πράξεις αυτές τιμολόγια και να τα χρησιμοποιήσει για διόρθωση προηγούμενης φορολογικής δηλώσεως ή κατάθεση νέας φορολογικής δηλώσεως λαμβάνοντας υπόψη την ούτως πραγματοποιηθείσα διόρθωση για επιστροφή του εκ παραδρομής χρεωθέντος ΦΠΑ που κατέβαλε ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, με την αιτιολογία ότι η περίοδος κατά την οποία έγιναν οι εν λόγω πράξεις είχε ήδη αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου μετά το πέρας του οποίου η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη καταλογισμού φόρου η οποία, εφόσον δεν αμφισβητήθηκε από τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο, κατέστη απρόσβλητη.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση ή εθνική διοικητική πρακτική που δεν επιτρέπουν σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε πράξεις που μεταγενέστερα αποδείχθηκε ότι υπάγονταν στον μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), να διορθώσει τα σχετικά με τις πράξεις αυτές τιμολόγια και να τα χρησιμοποιήσει για διόρθωση προηγούμενης φορολογικής δηλώσεως ή κατάθεση νέας φορολογικής δηλώσεως λαμβάνοντας υπόψη την ούτως πραγματοποιηθείσα διόρθωση για επιστροφή του εκ παραδρομής χρεωθέντος ΦΠΑ που κατέβαλε ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, με την αιτιολογία ότι η περίοδος κατά την οποία έγιναν οι εν λόγω πράξεις είχε ήδη αποτελέσει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου μετά το πέρας του οποίου η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη καταλογισμού φόρου η οποία, εφόσον δεν αμφισβητήθηκε από τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο, κατέστη απρόσβλητη.

(υπογραφές)