



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 07 / 09 / 2018

Αριθμός Απόφασης **3934**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 213 1604567

## 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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,**

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,**

**4. Την από 30/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ: ....., που εδρεύει στην ....., κατά των υπ' αριθμ. ....../28-03-2018 και ....../28-03-2018 Φύλλων Ελέγχου για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολογήτων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (άρθρο 169 του ν. 4099/2012), διαχειριστικών περιόδων 1/1/2003-31/12/2003 και 1/1/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,**

**5. Τα ανωτέρω Φύλλα Ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από 28/03/2018 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,**

**6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,**

**7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,**

Επί της από 30/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η

κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **30/03/2018** μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### Σύντομο Ιστορικό

Με τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου προσδιορισμού ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Αθηνών, επεβλήθησαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά φόρων και τόκων επ' αυτών, ως εξής:

| α/α           | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Φύλλο Ελέγχου                 | Διαχ/κή Περίοδος | Αφορολόγητο Αποθεματικό | Συντ/στής φορολογίας | Ποσό Ενίσχυσης που ανακτάται | Αναλογούντες τόκοι | Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε |
|---------------|---------------------------|-------------------------------|------------------|-------------------------|----------------------|------------------------------|--------------------|------------------------------|
| 1             | - 28/03/2018<br>.....     | Ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων | 1/1-31/12/2003   | 1.050.000,00€           | 35%                  | 367.500,00€                  | 181.004,90€        | 548.504,90€                  |
| 2             | - 28/03/2018<br>.....     | Ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων | 1/1-31/12/2004   | 1.000.000,00€           | 35%                  | 350.000,00€                  | 145.281,42€        | 495.281,42€                  |
| <b>Σύνολα</b> |                           |                               |                  |                         |                      | <b>717.500,00€</b>           | <b>326.286,32€</b> | <b>1.043.786,32€</b>         |

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 § 1 του ν. 4099/2012, για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν λόγω σχηματισμού από την προσφεύγουσα αφορολόγητου αποθεματικού των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004, για τη χρήση **2003** ποσού **1.050.000€** και για τη χρήση **2004** ποσού **1.000.000€**, καθόσον όπως διαπιστώθηκε, το επενδυτικό σχέδιο πραγματοποιήθηκε από **μεγάλη επιχείρηση**, η οποία δεν μπορεί να λάβει ενίσχυση από τον κανονισμό 70 της ΕΚ, και επιπλέον πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση με **εμπορική δραστηριότητα**, και κατά συνέπεια δεν δικαιούταν να διενεργήσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 2 του ν. 3220/2004 από τα κέρδη των χρήσεων 2003 και 2004, και καταλόγισε το συνολικό ποσό της χορηγηθείσας ενίσχυσης ποσού **367.500€** (1.000.000€ x 35%) και **350.000€** (1.000.000€ x 35%) αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας ότι:

1. Η ανάκτηση των σχηματισθέντων αποθεματικών, συνιστά ανεπίτρεπτη κατά το άρθρο **78 § 2** του **Συντάγματος**, αναδρομική επιβολή φόρου.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στις χρήσεις 2003 και 2004, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**.
3. Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 169§1 του ν. 4099/2012 και του άρθρου 2 του ν. 3220/2004 και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων, καθόσον κρίθηκε ότι τα επενδυτικά σχέδια Α και Β «Τεχνολογικός Εκσυγχρονισμός και ανάπτυξη των συστημάτων μηχανοργάνωσης», δεν μπορούν να υπαχθούν σε επενδυτικό πλαίσιο συμβατό με την εσωτερική αγορά.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **2** του **Ν. 3220/2004** (Α' 15) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «1) Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 του Ν. 2601/1998, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και τον τόπο εγκατάστασής τους, δικαιούνται να σχηματίζουν από τα κέρδη των χρήσεων 2004 έως και 2008 (οικονομικά έτη 2005 έως και 2009) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέχρι τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των συνολικών αδιανέμητων κερδών της που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους. 2) Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται για να χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση επενδύσεων ισόποσης τουλάχιστον αξίας μέσα στην επόμενη τριετία από το χρόνο σχηματισμού του. Ως επενδύσεις, για την κάλυψη του πιο πάνω αποθεματικού, νοούνται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998. Ειδικά για τις εμπορικές επιχειρήσεις, ως επενδύσεις, για την κάλυψη του πιο πάνω αποθεματικού, θεωρούνται: α. Η αγορά καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αφορά τη διαλογή, συσκευασία, αποθήκευση των προϊόντων και συστημάτων οργάνωσης της αποθήκης της επιχείρησης. β. Η αγορά καινούργιων ηλεκτρονικών υπολογιστών, του αναγκαίου λογισμικού και λοιπών συστημάτων μηχανοργάνωσης ή αυτοματοποίησης των σχετικών διαδικασιών. 3) Οι πιο πάνω επιχειρήσεις

υποχρεούνται μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν για την πραγματοποίηση της επένδυσης ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού. [...] 8) Αν μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας δεν δαπανήθηκε για πραγματοποίηση επενδύσεων ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος αποθεματικού, αίρεται η φορολογική απαλλαγή και η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους για όλα τα κέρδη που απηλλάγησαν της φορολογίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και για τη δήλωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις περί εκπροθέσμου υποβολής. ...»,

### **Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος:**

«Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου»

Οι συνθήκες της ΕΕ αποτελούν διεθνείς συμφωνίες που στο σύνολό τους συνιστούν τον "καταστατικό χάρτη" της Ε.Ε., οι οποίες τελικά και υπερισχύουν των εσωτερικών νόμων (εθνικών δικαίων) των μελών - Χωρών. Οι Χώρες μέλη δεν μπορούν μετά την ένταξή τους να επικαλεστούν αντισυνταγματικότητα συνθηκών, με σκοπό την απαλλαγή τους από τις ανειλημμένες υποχρεώσεις τους.

Επίσης και οι πράξεις των οργάνων της Ε.Ε. που εκδίδονται προς εφαρμογή των διατάξεων των συνθηκών υπερισχύουν ομοίως των εθνικών (εσωτερικών) νόμων εκάστου κράτους-μέλους, όπως εν προκειμένω η C-354/10 Απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου.

Στην προκειμένη περίπτωση, α) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε, με το άρθρο 1. παρ.1 της απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007 (ΕΕ 2008 L 244, 11), ότι η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών βάσει των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α') συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και ότι τα αντίστοιχα ποσά φόρου που ωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις από το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών θα πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις, β) Η Επιτροπή θεωρώντας ότι η Ελληνική Δημοκρατία δεν συμμορφώθηκε πλήρως, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, με την παραπάνω απόφαση προσέφυγε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γ) Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την από 1ης Μαρτίου 2012 καταδικαστική απόφασή του στην υπόθεση C-354/10 έκρινε ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων, σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1, της ως άνω απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης, δ) Για την ανάκτηση των εν λόγω κρατικών ενισχύσεων, κατά το μέρος που δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, σε εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 169 ν. 4099/2012, ε) κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών έγινε η ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης (ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα) με τον σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 3220/2004, από τα αδιανέμητα κέρδη των χρήσεων 2003 & 2004 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, επί της Απόφασης **2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007** της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ορίζεται:

Άρθρο 1 § 1. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόστηκε από την Ελλάδα βάσει του άρθρου 2 του νόμου 3220/2004 είναι ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά

Άρθρο 2. Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης δεν συνιστούν ενίσχυση εάν, κατά το χρόνο της χορήγησής τους, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου και που ήταν εφαρμοστέος κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης.

Άρθρο 3. Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 §1 της παρούσας απόφασης οι οποίες, κατά το χρόνο της χορήγησής της, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 ή από άλλο εγκριθέν καθεστώς ενισχύσεων, είναι συμβιβάσιμες με την κοινή αγορά μέχρι του ανωτάτου ορίου έντασης ενίσχυσης που εφαρμόζεται γι' αυτό το είδος ενισχύσεων.

**Άρθρο 4.** 1) Η Ελλάδα οφείλει να ανακτήσει από τους δικαιούχους τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 §1 της παρούσας απόφασης. 2) Επί των ποσών των ενισχύσεων που πρέπει να ανακτηθούν οφείλονται τόκοι από την ημερομηνία που τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι το

χρόνο της πραγματικής ανάκτησης. 3) Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής.

**Άρθρο 5.** 1) Η ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 είναι άμεση και αποτελεσματική. 2) Η Ελλάδα διασφαλίζει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.”

**Επειδή,** βάσει της C-354/10 απόφασης, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποφάσισε, ότι, η Ελληνική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 4 έως 6 της αποφάσεως 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, της 18ης Ιουλίου 2007, για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας – Αφορολόγητο αποθεματικό, καθόσον παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, §1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθεισών ως παρανόμων και ασυμβιβάστων προς την κοινή αγορά ενισχύσεων, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1§2, καθώς και 2 και 3 της ίδιας αποφάσεως.

**Επειδή,** σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 169 § 1 του Ν. 4099/2012 (Α' 250), με τις οποίες ορίζεται ότι:

«Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 του ν. 3220/04

**α)** Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 2 και 3 του Ν. 3220/2004** (Α' 15) από τα αδιανέμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα **οικον. έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση** κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ύψος της ενίσχυσης ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τους όρους των ως άνω διατάξεων.

**β)** Η ενίσχυση της περίπτωσης α' κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, ανακτάται από το Ελληνικό Δημόσιο με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου με τα οποία καταλογίζονται στις οικείες επιχειρήσεις το ποσό της ενίσχυσης και το ποσό των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο ανατοκισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης. Το επιτόκιο που εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο αναφοράς που ορίζεται, για κάθε ημερολογιακό έτος, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

**γ)** Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας βάσει του Κανονισμού 69/2001/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 10, 13.1.2001), λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 5 του Κανονισμού 1998/2006/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 379, 28.12.2006).

**δ)** Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης ενισχύσεις σε επιχειρήσεις κατά το μέρος που οι επιχειρήσεις, για κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποίησαν δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν σε μία τουλάχιστον από τις ακόλουθες περιπτώσεις και το ποσό της ανάκτησης στις περιπτώσεις αυτές, υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση ε' του παρόντος.

- Στις διατάξεις του Ν. 2601/1998 (Α' 81) ή του Ν. 3299/2004 (Α' 261).

- Στον Κανονισμό 70/2001 /ΕΚ της Επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L 10, 13.1.2001) εφόσον πρόκειται για ενίσχυση σε μικρή ή μεσαία επιχείρηση.

- Στον Κανονισμό 68/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L 10, 13.1.2001).

- Στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000) εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση που αφορά σε δραστηριότητες συναφείς με την παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία των γεωργικών προϊόντων που εμπίπτουν στο Παράρτημα Ι της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

**ε)** Το ποσό της ανάκτησης στην περίπτωση της ως άνω περίπτωσης δ' υπολογίζεται ως η θετική διαφορά που προκύπτει αν από το φόρο εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού αφαιρεθεί το ποσό που αναλογεί με βάση την ένταση της επιτρεπόμενης ενίσχυσης ανά κατηγορία δαπάνης επί των δαπανών που εμπίπτουν στις περιπτώσεις της περίπτωσης δ'.

**στ)** Επί επιχειρήσεων που έχουν προβεί σε ανάκτηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 3614/2007 (Α' 267) για τον υπολογισμό του τελικού ποσού της ανάκτησης αφαιρούνται τα ποσά που έχουν τυχόν ήδη καταβληθεί ή καταλογιστεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβανομένου υπ' όψιν του χρόνου καταβολής τους. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται. Το συνολικό ποσό που προκύπτει για καταβολή βεβαιώνεται και καταβάλλεται σε μια δόση, χωρίς καμία έκπτωση, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Δημόσιο του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. Οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 (Α' 179) κυρώσεις δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

**ζ)** Το ποσό των τόκων στην περίπτωση της παραγράφου 4 του άρθρου 47 του Ν. 3614/2007 υπολογίζεται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 140), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης.

**η)** Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη ειδική ή γενική διάταξη εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου, εκτός των αναφερομένων στην περίπτωση β', τα οποία έχουν καταστεί ή θα καταστούν οριστικά καθ' οιονδήποτε τρόπο, ακόμη και με δικαστική απόφαση».

**Επειδή**, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 (Α' 250), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 του ν. 4170/2013 (Α' 163) για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004, εκδόθηκε η **ΠΟΛ.1231/10.10.2013**, επί της οποίας βασίσθηκε ο διενεργηθείς έλεγχος, η οποία σε κάθε περίπτωση (βλ. κεφ. Β4-Β13) θέτει ως προϋπόθεση (πριν την κρίση της συμβατότητας του κάθε επενδυτικού σχεδίου με ένα Πλαίσιο ενίσχυσης) η έναρξη του επενδυτικού σχεδίου να μην είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 ήτοι την 28-01-2004 και επίσης μεταξύ άλλων αναφέρει:

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α**

### **Α1. Έλεγχος τήρησης των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 Ν.3220/2004.**

«... Αν η ορθή εφαρμογή, των ως άνω διατάξεων έχει ήδη ελεγχθεί από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο δεν θα γίνεται νέος έλεγχος, αλλά θα γίνεται σχετική αναφορά στην Έκθεση Ελέγχου που θα συντάσσεται ότι η τήρηση των προϋποθέσεων έχει ήδη ελεγχθεί και θα αναγράφεται η υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο, η ημερομηνία ολοκλήρωσης του ελέγχου και το πόρισμα αυτού.

Έλεγχος ανάκτησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 Ν.4099/2012 όπως ισχύει, θα γίνεται μόνο για το ποσό της κρατικής ενίσχυσης που αντιστοιχεί στο τμήμα του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού για το οποίο έχουν τηρηθεί οι διατάξεις των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004. Για το τμήμα αυτό των ενισχύσεων θα γίνεται επιπλέον ο έλεγχος συμβατότητάς τους με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο Κεφάλαιο Β' της παρούσας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β**

### **Β1 Εισαγωγικά**

Β.1.1 Όπως ήδη αναφέρεται στο κεφάλαιο «Γενικά» της παρούσας, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό το οποίο έχει σχηματισθεί από τις επιχειρήσεις βάσει των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004, αποτελεί κρατική ενίσχυση, η οποία οφείλει να είναι συμβατή με τους κανόνες της εσωτερικής αγοράς όπως ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της, άλλως το ποσό της κρατικής ενίσχυσης θα πρέπει να ανακτηθεί από το Δημόσιο έντοκα.

Το Κεφάλαιο Β της παρούσας, **αφορά στον έλεγχο της συμβατότητας της ενίσχυσης με μία ή περισσότερες περιπτώσεις της παρ. 15' του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012** όπως ισχύει, καθεμία εκ των οποίων αποτελεί διαφορετικό Πλαίσιο χορήγησης συμβατών με την εσωτερική αγορά κρατικών ενισχύσεων.

Συγκεκριμένα τα Πλαίσια με τα οποία **μπορεί να κριθεί** συμβατή η ενίσχυση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις σχηματισμού του βάσει του Ν. 3220/2004, είναι τα εξής:

- Επενδυτικός νόμος: Ν.2601/98 όσον αφορά τις διατάξεις αυτού που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ως καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων - ΝΝ 59/Α/98 (ενισχύσεις σε αρχικές επενδύσεις και λειτουργικές δαπάνες) και Ν.3299/2004 επίσης όσον αφορά τις διατάξεις αυτού που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ως καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων - Ν.573/2004 (ενισχύσεις σε αρχικές επενδύσεις).

Ως έναρξη ισχύος του ν. 3299/2004, ο οποίος αντικατέστησε τον προηγούμενο, ορίζεται η ημερομηνία δημοσίευσής του, ήτοι η 23-12-2004, ...

B.1.2 Οι δαπάνες με τις οποίες η επιχείρηση κάλυψε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό (στο εξής Δαπάνες του Αφορολόγητου Αποθεματικού), οι οποίες από τον προηγούμενο έλεγχο έχουν κριθεί ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του ν.3220/2004, μπορεί να αποτελούν το σύνολο ή τμήμα ενός ή περισσότερων διακριτών επενδυτικών σχεδίων ή άλλων δράσεων (στο εξής Σχέδια) που αυτή πραγματοποιήσει. Το συμβιβαστικό της ενίσχυσης με τα ανωτέρω Πλαίσια διαπιστώνεται σε επίπεδο ενισχυόμενου Σχεδίου.

B.1.3 Πριν από την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων του παρόντος κεφαλαίου θα πρέπει να ζητείται από την κάθε ελεγχόμενη επιχείρηση να υποβάλει:

- **Κατάσταση των διακριτών σχεδίων** στα οποία εντάσσονται οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού<sup>(10)</sup> σύμφωνα με τις οδηγίες της παραγράφου B.2 κατωτέρω, με ανάλυση των εν λόγω δαπανών ανά Σχέδιο και κατηγορία (Υπόδειγμα Α1) ...

B.2.3 Τέλος προσδιορίζεται το Πλαίσιο με το οποίο θα μπορούσε να είναι συμβατή η Ενίσχυση των Δαπανών κάθε Σχεδίου εφόσον πληρούνται οι ειδικοί όροι και προϋποθέσεις αυτού. Ειδικότερα: ...

Για την περίπτωση «Σχέδια με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας και αλιείας / υδατοκαλλιέργειας» υπάρχουν τρία πλαίσια βάσει των οποίων μπορεί να εξετασθεί η συμβατότητα της ενίσχυσης του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού.

Για την επιλογή του κατάλληλου πλαισίου λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

- προκειμένου η ενίσχυση να κριθεί κατ' αρχήν συμβατή με τον Απαλλακτικό Κανονισμό (ΕΚ) 70/2001 θα πρέπει η επιχείρηση, κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης να χαρακτηρίζεται ως Μικρομεσαία, σύμφωνα με τον ορισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

- Εάν δεν πληρείται η παραπάνω προϋπόθεση, ή η επιχείρηση δηλώσει ότι δεν επιθυμεί την ένταξη της ενίσχυσης στον Απαλλακτικό Κανονισμό (ΕΚ)70/2001, η ενίσχυση εξετάζεται βάσει του καθεστώτος Περιφερειακών Ενισχύσεων του επενδυτικού νόμου. Ειδικότερα η συμβατότητα της ενίσχυσης μπορεί να κριθεί:

- είτε βάσει του Ν. 2601/98 εφόσον ο χρόνος χορήγησης της ενίσχυσης<sup>(15)</sup> είναι προγενέστερος της 23-12-2004
- είτε βάσει του Ν. 3299/2004 εφόσον ο χρόνος χορήγησης της ενίσχυσης είναι από την έναρξη ισχύος αυτού ήτοι από 23-12-2004 και μετέπειτα

### **B.3 Έλεγχος Συμβατότητας**

Σύμφωνα με τα παραπάνω για κάθε Σχέδιο προσδιορίζεται ένα Πλαίσιο με το οποίο θα μπορούσε να είναι συμβατή η αναλογούσα σε αυτό κρατική ενίσχυση του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού.

**Ο περαιτέρω έλεγχος της συμβατότητας της ενίσχυσης με τους ειδικούς όρους και προϋποθέσεις του συγκεκριμένου Πλαισίου συνίσταται στα εξής:**

α) Έλεγχος συμβατότητας με το πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου και ειδικότερα:

α.1) Έλεγχος της επιλεξιμότητας του φορέα (μέγεθος επιχείρησης)

α.2) Έλεγχος της επιλεξιμότητας του Σχεδίου (τομέας δραστηριότητας και άλλα χαρακτηριστικά).

β) Έλεγχος της επιλεξιμότητας καθεμίας από τις Δαπάνες του Σχεδίου.

γ) Προσδιορισμός της επιτρεπόμενης ανώτατης έντασης ενίσχυσης.

δ) Έλεγχος τήρησης τυχόν Κανόνων Σώρευσης του Πλαισίου (σε περίπτωση που διαπιστώνεται κατά τον έλεγχο ότι τίθεται θέμα υπέρβασης των ορίων που προβλέπονται στους κανόνες σώρευσης, οι ελεγκτές θα απευθύνονται στην Δ/ση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών για οδηγίες σχετικά με τον υπολογισμό και την ανάκτηση του υπερβάλλοντος ποσού).

Ο εν λόγω έλεγχος για κάθε Πλαίσιο αναλύεται στις Παραγράφους B.4 έως B. 13 κατωτέρω και αποτυπώνεται σε δομημένη μορφή στα ΕΝΤΥΠΑ που παρατίθενται στο Παράρτημα Β.1

Σε περίπτωση που σε ένα σχέδιο περιλαμβάνονται δαπάνες οι οποίες συνδέονται με το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό που σχηματίστηκε στο οικονομικό έτος 2004 καθώς και δαπάνες οι οποίες συνδέονται με το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό που σχηματίστηκε στο οικονομικό έτος 2005, το κατάλληλο πλαίσιο εξέτασης της συμβατότητας επιλέγεται για κάθε οικονομικό έτος διακριτά με βάση τα ισχύοντα κατά την ημερομηνία χορήγησης της σχετικής ενίσχυσης όπως ορίζεται παραπάνω (Κεφάλαιο Ι. ΓΕΝΙΚΑ παρ. 3) ...

### **B.5 Πλαίσιο Επενδυτικού Νόμου ν.2601/1998 και ν.3299/2004 (εγκεκριμένα καθεστώτα Περιφερειακών Ενισχύσεων) για αρχικές επενδύσεις<sup>(8)</sup> (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.β.2)**

Το πλαίσιο έχει εφαρμογή σε Σχέδια με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας<sup>(5)</sup> και του τομέα αλιείας/υδατοκαλλιέργειας<sup>(6)</sup> με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

#### **B.5.1 Πεδίο εφαρμογής**

Επιχείρηση:

Η επιχείρηση κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης δεν πρέπει να ήταν προβληματική σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό της Επιτροπής.

Η προϋπόθεση αυτή θεωρείται ότι καλύπτεται και δεν απαιτείται να ελεγχθεί περαιτέρω δεδομένου ότι η επιχείρηση σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό, εκ του οποίου συνάγεται ότι είχε κατά τις αντίστοιχες χρήσεις θετικά αποτελέσματα (κέρδη προ φόρων), ...

#### **B.5.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου :**

- Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να αποτελεί αρχική επένδυση, όπως αυτή ορίζεται στις Κατευθυντήριες Γραμμές Περιφερειακών Ενισχύσεων.

**- Η έναρξη του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 (28-01-2004).**

- Το επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του πέντε τουλάχιστον έτη από την ολοκλήρωσή του

Σε περίπτωση που η ενίσχυση εξετάζεται βάσει του ν. 3299/2004 θα πρέπει επί πλέον το επενδυτικό σχέδιο να εντάσσεται σε μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3 παρ. 1 αυτού (Παράρτημα Β.5) ...

#### **B.5.3 Επιλεξιμότητα Δαπανών**

Οι επενδυτικές δαπάνες οι οποίες έχουν κριθεί ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του ν. 3220/2004 προκειμένου να είναι συμβατές με τις Περιφερειακές Ενισχύσεις του Επενδυτικού Νόμου πρέπει επί πλέον να ικανοποιούν τις εξής προϋποθέσεις:

- Δεν πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί (πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.3220/2004, ήτοι την 28-1-2004, ή μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.3614/2007, ήτοι την 3-12-2007.

- Δεν πρέπει να έχουν ενισχυθεί από άλλο καθεστώς κρατικών ενισχύσεων ή από καθεστώς του Κανονισμού (ΕΚ) 69/2001 της Επιτροπής για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας.

- Οι δαπάνες για πάγια στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει να αφορούν γήπεδα, κτιριακές εγκαταστάσεις και έργα περιβάλλοντος χώρου, μηχανήματα και εξοπλισμό. Οι δαπάνες αυτές συνιστούν την πρότυπη βάση υπολογισμού.

- Τα πάγια στοιχεία θα πρέπει να έχουν διατηρηθεί σε λειτουργία στην επένδυση τουλάχιστον πέντε έτη από την ολοκλήρωση του Σχεδίου.

- Οι δαπάνες για τα άυλα στοιχεία ενεργητικού είναι επιλέξιμες μόνο εφόσον πληρούν τις παρακάτω προϋποθέσεις οι οποίες διαφοροποιούνται βάσει του Μεγέθους της εταιρείας κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης:....».

**Επειδή στο άρθρο 9 § 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:**

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας».

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενη μεταξύ άλλων την **παραγραφή** του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, ωστόσο ως ανωτέρω αναφέρθηκε, η ανάκτηση των υπό κρίση κρατικών ενισχύσεων αποτελεί αναγκαστικό και άμεσο μέτρο που έχει λάβει η Διοίκηση στα πλαίσια της συμμόρφωσής της με την Απόφαση 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (άρθρο 5 αυτής περί άμεσης εφαρμογής) η οποία Απόφαση αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύει από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου.

Στο πλαίσιο αυτό, η Φορολογική Διοίκηση μέσω της Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1232/2013 με θέμα «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ.: ΔΕΣ Α 1077518 ΕΞ 2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» και επί του Κεφ. Β περ.4, κατέστησε υποχρεωτικό τον έλεγχο σε επιχειρήσεις για τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 του Ν.4099/2012.

**Επειδή,** σύμφωνα με τη **49/2006** απόφαση **ΣτΕ**: «όταν πρόκειται, όπως εν προκειμένω, για ενίσχυση που χορηγείται με τη μορφή φορολογικής απαλλαγής της οποίας είχε δεόντως διαπιστωθεί ο παράνομος χαρακτήρας, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός, «ότι η αναζήτηση της εν λόγω ενισχύσεως πρέπει κατ' ανάγκη να λάβει τη μορφή αναδρομικής φορολογίας η οποία, λόγω του χαρακτήρα της αυτού, προσκρούει σε απόλυτη αδυναμία εκτελέσεως ενόψει ιδίως των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου», διότι «Βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως 89/659, εναπόκειται απλώς στις ελληνικές αρχές να λάβουν μέτρα, επιτάσσοντας τις επιχειρήσεις που επωφελήθηκαν από την ενίσχυση να καταβάλουν ποσά των οποίων το ύψος αντιστοιχεί προς το ποσό της φορολογικής απαλλαγής που τους χορηγήθηκε παρανόμως» και ότι ναι μεν «δεν μπορεί να αποκλειστεί η δυνατότητα του αποδέκτη μιας παράνομης ενισχύσεως να επικαλεστεί εξαιρετικές περιστάσεις που γέννησαν δικαιολογημένα την εμπιστοσύνη του στο νόμιμο χαρακτήρα της ενισχύσεως αυτής», πλην όμως, το κράτος μέλος (η Ελλάδα εν προκειμένω) οι αρχές του οποίου χορήγησαν παρανόμως την ενίσχυση, «δεν μπορεί να επικαλεστεί τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των δικαιούχων για να αποφύγει την υποχρέωση να λάβει τα αναγκαία μέτρα για την εκτέλεση αποφάσεως της Επιτροπής που το διατάσσει να



αναζητήσει την ενίσχυση». Κρίθηκε δε, κατόπιν αυτών, από το Δικαστήριο ότι «Η Ελληνική Δημοκρατία, επειδή δεν συμμορφώθηκε προς την απόφαση 89/659/ΕΟΚ της Επιτροπής, της 3ης Μαΐου 1989, περί των ενισχύσεων στις εξαγωγικές επιχειρήσεις υπό μορφή απαλλαγής από την έκτακτη εφάπαξ εισφορά επί του τμήματος των κερδών που αφορούν τα έσοδα από τις εξαγωγές, εισφορά που επιβλήθηκε με την υπουργική απόφαση Ε. 3789/128, της 15ης Μαρτίου 1988, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ». Εν συνεχεία, στο άρθρο 21 του Ν. 2214/1994 (Α' 75), που, όπως προκύπτει και από την εισηγητική του έκθεση, θεσπίσθηκε σε συμμόρφωση προς τις ως άνω αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ορίσθηκαν τα ακόλουθα: «1. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 1 της Ε. 3789/128/15.3.1988 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 22 του ν. 1796/1988 (ΦΕΚ 152 Α') αντικαθίσταται, αφού του ίσχυσε, ως εξής:

Επειδή, εν όψει των κριθέντων με τις ως άνω αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η διάταξη του άρθρου 1 της κυρωθείσας νομοθετικώς Ε. 3789/128/15.3.1988 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, κατά το μέρος που προβλέφθηκε με αυτήν απαλλαγή από την επιβληθείσα με την ίδια διάταξη έκτακτη εφ' άπαξ εισφορά, για τα προερχόμενα από εξαγωγές κέρδη των επιχειρήσεων, ήταν εξ αρχής ανίσχυρη ως αντικείμενη στο άρθρο 92 παρ. 1 της Συνθ. ΕΟΚ. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2214/1994, με τις οποίες, σε συμμόρφωση προς τις αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου, προβλέπεται η αναζήτηση από τις επιχειρήσεις που δεν την έχουν καταβάλει, της εισφοράς η οποία αναλογεί στα εν λόγω κέρδη τους και από την οποία αυτές ουδέποτε είχαν εγκύρως εξαιρεθεί, δεν συνιστούν άρση (και δη αναδρομική) φορολογικής απαλλαγής, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβίασας από τις διατάξεις αυτές του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους.(ΣΤΕ 1333/2002 7μελούς)»

Κατά ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 78§2 του Συντάγματος και περί μη νόμιμης ανάκλησης της χορηγηθείσας κρατικής ενισχύσεως, είναι **απορριπτέος** ως ουσιαστικά και νομικά **αβάσιμος**.

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και η από **28/03/2018** έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα εταιρεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ.2 του ν. 3220/2004 σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό από τα αδιανέμητα κέρδη των **χρήσεων 2003 και 2004**, προκειμένου να πραγματοποιήσει παραγωγικές επενδύσεις, ποσού **1.050.000€** και **1.000.000€** αντίστοιχα, ο σχηματισμός δε αυτών, ελέγχθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών (ως η από 02/05/2006 έκθεση ελέγχου). Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε τις από 14-12-2007 συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος **οικ. ετών 2004 και 2005** για την ανάκτηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 3220/2004, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 47 του ν. 3614/2007. Με τις εν λόγω δηλώσεις, ως προς το αποθεματικό της χρήσης **2003** δήλωσε ότι πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες εξαιρούμενες της ανάκτησης συνολικού ποσού **1.080.234,90€**, όλες κατά τη χρήση 2003, σύμφωνα με τη συνημμένη στη δήλωση κατάσταση, ενώ ως προς το αποθεματικό της χρήσης **2004** δήλωσε ότι πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες εξαιρούμενες της ανάκτησης συνολικού ποσού **1.580.429,41€** (κατά τη χρήση 2005: **433.368,76€**, κατά τη χρήση 2006: **487.246,70€** και κατά τη χρήση 2007: **659.813,95€**). Ειδικότερα:

#### **Ως προς το αποθεματικό του οικ. έτους 2004 ποσού 1.050.000€**

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του ν.3220/2004, από τα κέρδη της χρήσης **2003**, ποσού **1.050.000€**, σύμφωνα δε με την κατάσταση των διακριτών επενδυτικών σχεδίων και συγκεκριμένα του **Ενισχυόμενου σχεδίου Β'** «Τεχνολογικός εκσυγχρονισμός και ανάπτυξη των συστημάτων μηχανοργάνωσης της επιχείρησης», προκύπτει σαφώς ότι οι δαπάνες που αφορούν το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό της χρήσης 2003 ανέρχονται στο ποσό των **1.080.234,90€** και πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης του ν. 3220/2004 (28/01/2004) και συγκεκριμένα από το διάστημα 09/01/2003 μέχρι 31/12/2003. Συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν είναι εξ' αρχής επιλέξιμες σε κανένα πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων, ως εκ τούτου ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς την μη επιλεξιμότητα των δαπανών αυτών **απορρίπτεται** ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς το αποθεματικό του οικ. έτους 2005 ποσού 1.000.000€**

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3220/2004, από τα κέρδη της χρήσης **2004**, ποσού **1.000.000€**, σύμφωνα δε με την κατάσταση των διακριτών



επενδυτικών σχεδίων και συγκεκριμένα του **Ενισχυόμενου σχεδίου Α'** «Τεχνολογικός εκσυγχρονισμός και ανάπτυξη των συστημάτων μηχανοργάνωσης της επιχείρησης», προκύπτει ότι πραγματοποίησε δαπάνες προς κάλυψη του ως άνω αποθεματικού, εντός της χρήσεως **2005** συνολικού ποσού **431.825,76€** και εντός της χρήσεως **2006** συνολικού ποσού **477.542,65€**.

Το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν μπορεί να υπαχθεί στο Πλαίσιο κανονισμού ΕΚ 70/2001, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία **δεν είναι μικρομεσαία επιχείρηση**.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή, καθόσον θεωρείται μεν μεγάλη επιχείρηση, σύμφωνα με τα κριτήρια του Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001, ωστόσο μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3299/2004 και να εξαιρεθεί της ανάκτησης του αφορολόγητου αποθεματικού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο **169§1** περ. **δ'** του ν. **4099/2012**. Ειδικότερα, το «Ενισχυόμενο Σχέδιο Α'» μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του **άρθρου 3** περ. **δ'** υποπερ. **iv** του ν. **3299/2004**, με τις οποίες ορίζεται ότι στο καθεστώς ενισχύσεων του αυτού νόμου υπάγονται τα επενδυτικά σχέδια ανάπτυξης λογισμικού μεγάλων επιχειρήσεων του τριτογενή τομέα, εφόσον υπερβαίνουν το ποσό των 200.000€, και ως εκ τούτου το επενδυτικό σχέδιο «Ενισχυόμενο Σχέδιο Α'» που αφορούσε την ανάπτυξη λογισμικού και περιλάμβανε επενδύσεις άνω των 200.000€, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 3 περ. **δ'** υποπερ. **iv** του ν. 3299/2004, η δε εμπορική δραστηριότητα της εταιρείας, ουδόλως αποκλείει την δυνατότητα υπαγωγής της στις διατάξεις του ν. 3299/2004.

**Επειδή** εν προκειμένω η προσφεύγουσα είναι **μεγάλη επιχείρηση**, έχει ως αντικείμενο εργασιών το ..... και επομένως ανήκει στον **τριτογενή τομέα** της οικονομίας, το δε επενδυτικό σχέδιο «Ενισχυόμενο Σχέδιο Α'» περιλάμβανε επενδύσεις άνω των 200.000€ και όπως ισχυρίζεται, αφορούσε την ανάπτυξη λογισμικού, όπως δε προκύπτει από την κατάσταση των διακριτών επενδυτικών σχεδίων του Ενισχυόμενου σχεδίου Α' «Τεχνολογικός εκσυγχρονισμός και ανάπτυξη των συστημάτων μηχανοργάνωσης της επιχείρησης», το επενδυτικό σχέδιο αφορούσε δαπάνες μηχανοργάνωσης της επιχείρησης, ήτοι δαπάνες αγοράς λογισμικών προγραμμάτων, υπολογιστών, εκτυπωτών κλπ, καθώς και αναβάθμιση υπάρχοντων λογισμικών προγραμμάτων.

Ωστόσο, **ο χαρακτηρισμός του επενδυτικού σχεδίου ως επένδυση ανάπτυξης λογισμικού, πραγματοποιείται από ειδική επιτροπή** και συγκεκριμένα από την επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 7§15** περ. **ε'** του ν. **3299/2004** όπου συγκεκριμένα αναφέρεται:

«ε) Ειδική Γνωμοδοτική Επιτροπή Εμπειρογνομόνων της Γενικής Γραμματείας Ανάπτυξης του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Ανάπτυξης (Γ.Γ.Α.) του Υπουργείου Ανάπτυξης Ειδική Γνωμοδοτική Επιτροπή Εμπειρογνομόνων που γνωμοδοτεί για το χαρακτηρισμό: (1) των υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (2) των προϊόντων ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (3) επενδύσεων ως επενδύσεις ανάπτυξης λογισμικού, (4) ....., (5) ....., (6) ...»

Η εν λόγω επιτροπή συστάθηκε με την με υπ' αριθμ. **Δ13/Φ7.5/6122/04-04-2005** (Β' 428) απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών- Ανάπτυξης και συγκεκριμένα με το άρθρο 2 ορίζεται: «Έργο της Ειδικής Γνωμοδοτικής Επιτροπής Εμπειρογνομόνων είναι η γνωμοδότηση για το χαρακτηρισμό: (1) των υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (2) των προϊόντων ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (3) επενδύσεων ως επενδύσεων ανάπτυξης λογισμικού, (4) ....., (5) ..., (6) ...»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **5§12** του ν. **3299/2004**, ορίζεται ότι:

«Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή των ενισχύσεων σε επενδυτικά σχέδια ανάπτυξης λογισμικού της υποπερίπτωσης (vi) της περίπτωσης δ' και της υποπερίπτωσης (xi) της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 3

α) Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης ορίζονται οι προδιαγραφές που πρέπει να πληρούν οι επιχειρήσεις αυτές, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να συνοδεύουν το φάκελο που υποβάλλεται από αυτές για την εφαρμογή των ενισχύσεων του παρόντος. β) Ο χαρακτηρισμός τους ως επενδύσεων ανάπτυξης λογισμικού γίνεται με γνωμοδότηση της Ειδικής Επιτροπής Εμπειρογνομόνων της Γ.Γ.Α. του Υπουργείου Ανάπτυξης, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία διαβίβασης του φακέλου της επένδυσης στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης»

**Επειδή** η προσφεύγουσα, προκειμένου να χαρακτηριστεί το επενδυτικό της σχέδιο «Ενισχυόμενο Σχέδιο Α'», **ως επένδυση ανάπτυξης λογισμικού**, έπρεπε να απευθυνθεί στην επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§15 περ. ε' του ν. 3299/2004 και να προσκομίσει στην Υπηρεσία μας, μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή τη σχετική γνωμοδότηση της επιτροπής αυτής, την οποία δεν προσκόμισε και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της υπαγωγής του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου στο Πλαίσιο του επενδυτικού νόμου 3299/2004, **απορρίπτεται**. Περαιτέρω δε, σε καμία άλλη κατηγορία Πλαισίου Κρατικής Ενίσχυσης μπορεί να ενταχθεί, ώστε να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά ως ορίζει το άρθρο 169 § 1 του ν. 4099/2012.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28/03/2018** έκθεση ελέγχου για την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2, 3 του ν. 3220/2004, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **30/04/2018** και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..... με **ΑΦΜ:** ....., που εδρεύει στην ....., και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. ..../**28-03-2018** και ..../**28-03-2018** Φύλλων Ελέγχου για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (άρθρο 169 του ν. 4099 /2012), διαχειριστικών περιόδων **1/1-31/12/2003** και **1/1-31/12/2004** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Μετά τα παραπάνω, ο υπολογισμός των ποσών της ανάκτησης της κρατικής ενίσχυσης, βάσει του άρθρου 169§1 του ν.4099/2012, που χορηγήθηκε με το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004, έχουν ως ακολούθως:

| <b>Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2003</b>      | <b>Ελέγχου</b>     | <b>Παρούσας</b>    |
|---------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| Σχηματισθέν Αποθεματικό Ν.3220/2004         | 1.050.000,00€      | 1.050.000,00€      |
| Φόρος που αναλογεί με συντελεστή <b>35%</b> | 367.500,00€        | 367.500,00€        |
| Ποσό κρατικής ενίσχυσης προς ανάκτηση       | 367.500,00€        | 367.500,00€        |
| Πλέον: Αναλογούντες τόκοι                   | 181.004,90€        | 181.004,90€        |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                  | <b>548.504,90€</b> | <b>548.504,90€</b> |

| <b>Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2004</b>      | <b>Ελέγχου</b>     | <b>Παρούσας</b>    |
|---------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| Σχηματισθέν Αποθεματικό Ν.3220/2004         | 1.000.000,00€      | 1.000.000,00€      |
| Φόρος που αναλογεί με συντελεστή <b>35%</b> | 350.000,00€        | 350.000,00€        |
| Ποσό κρατικής ενίσχυσης προς ανάκτηση       | 350.000,00€        | 350.000,00€        |
| Πλέον: Αναλογούντες τόκοι                   | 145.281,42€        | 145.281,42€        |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b>                  | <b>495.281,42€</b> | <b>495.281,42€</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

| <b>Διαχειριστική Περίοδος</b> | <b>1/1-31/12/2003</b> | <b>1/1-31/12/2004</b> | <b>Σύνολο</b>        |
|-------------------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|
| Κύριος Φόρος                  | 367.500,00€           | 350.000,00€           | 717.500,00€          |
| Αναλογούντες τόκοι            | 181.004,90€           | 145.281,42€           | 326.286,32€          |
| <b>Σ ύ ν ο λ ο</b>            | <b>548.504,90€</b>    | <b>495.281,42€</b>    | <b>1.043.786,32€</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΦΑΚΟΣ 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.