



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 07 / 09 / 2018

Αριθμός Απόφασης **3933**

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 **27/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο, ως οιονεί καθολικής διαδόχου λόγω διασυννοριακής συγχώνευσης με απορρόφηση της ανώνυμης εταιρείας, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ. /**30-03-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ανάκτησης 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) που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από **30/03/2018** έκθεση μερικού ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας 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 **27/04/2018** 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με το υπ' αριθμ./**30-03-2018** Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2004-31/12/2004**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προς ανάκτηση **486.198,83€**, πλέον αναλογούντων τόκων **201.806,53€**, ήτοι συνολικά **688.005,36€**.

Οι ανωτέρω διαφορές προέκυψαν μετά από έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 §1 του ν. 4099/2012, για τον προσδιορισμό της ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν λόγω σχηματισμού από την προσφεύγουσα αφορολόγητου αποθεματικού των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004, για τη χρήση **2004** ποσού **5.475.000€**.

Το συνολικό ποσό της χορηγηθείσας ενίσχυσης, ανήλθε σε **1.916.250€** (= 5.475.000€ x 35%), από το οποίο αφαιρέθηκαν τα ποσά που ήδη έχουν ανακτηθεί, ως κατωτέρω:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ		
Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 - 31/12/2004	Ποσά Ενίσχυσης προς ανάκτηση	
	Μερικά	Ολικά
Ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης		1.916.250,00€
Μείον: Ενίσχυση που ανακτήθηκε με βάση τις Γενικές Διατάξεις	450.022,30€	
Μείον: Ποσό που ανακτήθηκε βάσει άρθρου 47 ν. 3614/2007	861.295,12€	
Μείον: Ποσό που ανακτήθηκε βάσει ν. 4099/2012 με προηγούμενο έλεγχο	118.733,75€	1.430.051,17€
Τελικό ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση		486.198,83€
Αναλογούντες τόκοι	346.125,61€	
Μείον: Καταβληθέντες τόκοι	144.319,08€	201.806,53€
Ποσό προς καταβολή		688.005,36€

Το εναπομείναν ποσό των **486.198,83€**, αποτελεί το ποσό της ενίσχυσης που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα, λόγω σχηματισμού από αυτήν αφορολόγητου αποθεματικού των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 ποσού **5.475.000€**, και καταλογίστηκε σ' αυτήν, καθόσον όπως διαπιστώθηκε, το επενδυτικό σχέδιο για το οποίο ζήτησε την ένταξή του στο ν. **3299/2004**, πραγματοποιήθηκε από επιχείρηση του **χαλυβουργικού τομέα**, η οποία δεν μπορεί να λάβει ενίσχυση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** του ανωτέρω φύλλου ελέγχου, προβάλλοντας ότι:

1. Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου **78 § 2** του **Συντάγματος**,
2. Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου έχει εκδοθεί κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου,
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2004, έχει υποπέσει σε **παραγραφή**.
4. Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου έχει εκδοθεί κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της από 18-7-2007 Απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, διότι οι επίμαχες επενδυτικές δαπάνες αφορούν επενδυτικά σχέδια προστασίας του περιβάλλοντος για το οποίο εφαρμόζεται το ειδικό «Κοινοτικό πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος» (2001/C 37/3), και όχι το «Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια» (2002/C 70/8), στο οποίο εσφαλμένα αναφέρεται η εγκύκλιος ΠΟΛ.1231/2013 την οποία επικαλείται ο έλεγχος και η οποία, σε κάθε περίπτωση, στερείται κανονιστικής ισχύος.
5. Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου έχει εκδοθεί κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 και της από 18-7-2007 Απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, αφενός διότι η επιχείρησή μας δεν εντάσσεται στον χαλυβουργικό τομέα, δεδομένου ότι τα παραγόμενα από

αυτή προϊόντα σιδήρου προέρχονται αποκλειστικά από υλικά ανακύκλωσης, και αφετέρου διότι οι επενδυτικές δαπάνες δεν αφορούν χαλυβουργική δραστηριότητα

6. Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου έχει εκδοθεί αναιτιολόγητα και κατά παράβαση νόμου ως προς τον υπολογισμό των αναλογούντων τόκων

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/EK της 18ης Ιουλίου 2007 (ΕΕ 2008 L 244, 11), ότι η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών βάσει των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (Α' 15) 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/EK 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, αφού ελήφθησαν υπόψη τα ποσά που ήδη έχουν ανακτηθεί είτε με βάση τις δηλώσεις της προσφεύγουσας, είτε με βάση προηγούμενους ελέγχους.

Επειδή, επί της Απόφασης **2008/723/EK** 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/EK 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 **N. 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/EK 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/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/EK 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/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 10, 13.1.2001), λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 5 του Κανονισμού 1998/2006/EK 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 L10.13.1.2001).

- 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 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 παραγ. 15^η 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, ...

Β.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 συμβιβασίμο της ενίσχυσης με τα ανωτέρω Πλαίσια διαπιστώνεται σε επίπεδο ενισχυόμενου Σχεδίου.

Β.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 σύμφωνα με τις οδηγίες της παραγράφου Β.2 κατωτέρω, με ανάλυση των εν λόγω δαπανών ανά Σχέδιο και κατηγορία (Υπόδειγμα Α1) ...

Β.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⁽¹⁵⁾ 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

Β.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 Β.4 έως Β. 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.4.4 Ανώτατη ένταση ενίσχυσης.

Η ανώτατη ένταση ενίσχυσης επί των επιλέξιμων δαπανών που μπορεί να χορηγείται βάσει του κανονισμού (ΕΚ)70/2001, ισούται με το μέγιστο επίπεδο που προβλέπεται για τις περιφερειακές ενισχύσεις σύμφωνα με το Χάρτη που έχει εγκρίνει η Επιτροπή προσαυξημένο κατά 15 ποσοστιαίες μονάδες (15%) σε Ακαθάριστους όρους. Τα ανωτέρω ποσοστά περιφερειακών ενισχύσεων χορηγούνται με την προϋπόθεση ότι:

- Η επένδυση έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του τουλάχιστον πέντε έτη από την ολοκλήρωσή της
- η συμμετοχή της επιχείρησης στη χρηματοδότηση αυτού ανέρχεται σε τουλάχιστον 25% (Η προϋπόθεση αυτή ικανοποιείται σε κάθε περίπτωση εκ της φύσεως του μέτρου και δεν απαιτείται περαιτέρω έλεγχος)
- Η επένδυση δεν αφορά στον τομέα των Συνθετικών ινών,

- Η επένδυση δεν αφορά στον Χαλυβουργικό Τομέα

Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις η ανώτατη ένταση ενίσχυσης μειώνεται σε 7,5% για τις Μεσαίες και 15 % για τις Μικρές επιχειρήσεις (σε Ακαθάριστους όρους)

Επισημαίνεται επίσης στους τομείς της Αυτοκινητοβιομηχανίας(21) και της Ναυπηγικής Βιομηχανίας(22) καθώς και στα μεγάλα επενδυτικά σχέδια με επιλέξιμες δαπάνες(9) άνω των 50 εκατ. ευρώ, ισχύουν ειδικοί κανόνες που περιορίζουν τα ανώτατα όρια περιφερειακών ενισχύσεων σε σχέση με τα οριζόμενα στο Χάρτη (βλέπε παραγρ.Β.5.4.4 και Β.5.4.5 και Β.5.4.6).

B.5 Πλαίσιο Επενδυτικού Νόμου ν.2601/1998 και ν.3299/2004 (εγκεκριμένα καθεστάτα Περιφερειακών Ενισχύσεων) για αρχικές επενδύσεις (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.β.2)

Το πλαίσιο έχει εφαρμογή σε Σχέδια με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας και του τομέα αλιείας/υδατοκαλλιέργειας 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)

Ενισχυόμενοι τομείς:

Στο Παράρτημα Β.3 αναφέρονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ 1 του Ν.2601/98, και κατ' επέκταση του Ν. 3220/2004, οι οποίες εμπίπτουν στο καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων για αρχικές επενδύσεις του Επενδυτικού Νόμου.

Επί πλέον **το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο δεν πρέπει να αφορά κανένα από τους παρακάτω τομείς:**

- Παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία γεωργικών προϊόντων
- Παραγωγή μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας/υδατοκαλλιέργειας
- Βιομηχανία άνθρακα
- **Χαλυβουργικό τομέα**
- Τομέα Συνθετικών ινών
- Τομέα Μεταφορών

- Σε περίπτωση που το επενδυτικό σχέδιο εξετάζεται βάσει του Ν. 3299/2004 δεν πρέπει επίσης να αφορά τον τομέα της Ναυπηγικής Βιομηχανίας

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, αφότου 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 αποφάσεως 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 παραβιάσεως από τις διατάξεις αυτές του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους.(ΣτΕ 1333/2002 7μελούς)»

Επειδή 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 Χωρών - Μελών. Οι Χώρες μέλη δεν μπορούν μετά την ένταξή τους να επικαλεστούν αντισυνταγματικότητα συνθηκών, με σκοπό την απαλλαγή τους από τις ανειλημμένες υποχρεώσεις τους. 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. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 78 § 2 του Συντάγματος, και των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και η από **30/03/2018** 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 της **χρήσης 2004**, ποσού **5.475.000,00€**, προκειμένου να πραγματοποιήσει παραγωγικές επενδύσεις μέσα στην επόμενη τριετία (2005-2007), ο σχηματισμός δε αυτού, ελέγχθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών (από 05/04/2006 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή), και καταλογίστηκε ποσό **1.285.778,00€** το οποίο προστέθηκε στα κέρδη της χρήσης, δεδομένου ότι το ανώτατο ποσό αποθεματικού που μπορούσε να σχηματίσει, ανερχόταν στο ποσό των **4.189.221,20€**.

Ακολούθως η προσφεύγουσα, σε συμμόρφωση με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 3614/2007, υπέβαλε την από 14/12/2007 συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, με την οποία προέβη σε μερική ανάκτηση του αφορολόγητου αποθεματικού, για ποσό **2.460.843,20€** και απέδωσε τον αναλογούντα φόρο ποσού **861.295,23€** ($2.460.843,20€ \times 35\%$) πλέον τόκων 94.367,99€, καθόσον θεώρησε ότι το ποσό των **1.728.378,00€** εξαιρείτο από την ανάκτηση, δεδομένου ότι αφορούσε δαπάνες έργων για την προστασία του περιβάλλοντος, όπως τούτο βεβαιώνεται από το υπ' αριθμ./2007 έγγραφο του ΠΕΧΩΔΕ (**Σχετ. 3**), καθώς και από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων σύμφωνα με τον οποίο η ως άνω τροποποιητική δήλωση κρίθηκε ειλικρινής.

Περαιτέρω, από το ποσό της ενίσχυσης **604.932,30€** που απέμεινε μετά την υποβολή της δήλωσης από την προσφεύγουσα (ήτοι: $1.728.378€ \times 35\%$), αφαιρέθηκε ποσό ύψους **118.733,75€** (ως η από 31/07/2015 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών) και απέμεινε το ποσό των **486.198,55€** ($604.932,30€ - 118.733,75€$) το οποίο αποτελεί το ποσό με το οποίο ενισχύθηκε τελικώς η προσφεύγουσα, δεδομένου ότι το υπόλοιπο ποσό έχει ήδη ανακτηθεί από το Δημόσιο.

Τέλος, διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος συμβατότητας της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά για το ίδιο ως άνω ποσό μη ανακτηθεισών δαπανών ύψους **1.728.378€**, με την υπ' αριθμ./**29-01-2018** εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ**/ΕΜΠ/24-11-2017 εγγράφου της Δ/σης Ελέγχων του ΥπΟικ, αφού έλαβε υπ' όψιν της το υπ' αρ./έγγραφο της Γενικής Δ/σης Ανταγωνισμού της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, καθώς και το υπ' αριθ. Κ.Μ.Κ.Ε./16-11-2017 έγγραφο της Κεντρικής Μονάδας Κρατικών Ενισχύσεων, με το οποίο επισημάνθηκαν τα ακόλουθα σχετικά με την ανάκτηση του αφορολόγητου αποθεματικού που σχημάτισε η προσφεύγουσα: «Δεν συμφωνούμε με το συμπέρασμα της έκθεσης φορολογικού ελέγχου που υποβλήθηκε από τις ελληνικές αρχές. **Ο αποδέκτης της ενίσχυσης ανήκει στον τομέα χάλυβα** και κατά συνέπεια, δεν είναι επιλέξιμος για ενίσχυση βάσει του ν. 3299/2004. Οι ελληνικές αρχές **θα πρέπει να προβούν στην πλήρη ανάκτηση της ενίσχυσης** ενώ θα πρέπει να υποβάλλουν

έγγραφα που να αποδεικνύουν την ανάκτηση αυτή (συμπεριλαμβανομένης της μερικής ανάκτησης που, σύμφωνα με τις ελληνικές αρχές έχει ήδη πραγματοποιηθεί)».

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στη ΔΟΥ καταστάσεις με τα διακριτά σχέδια στα πλαίσια των οποίων εντάσσονται οι δαπάνες που πραγματοποίησε για την κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 3220/2004, με τα οποία ως μεγάλη επιχείρηση, ζήτησε την ένταξη των επενδυτικών σχεδίων που πραγματοποίησε στο εργοστάσιο παραγωγής προϊόντων χάλυβα στη Θεσσαλονίκη, στο **ν. 3299/2004**, προέβη στην πλήρη ανάκτηση της ενίσχυσης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο Β5 της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1231/2013**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ανήκει στο **τον χαλυβουργικό τομέα** και δεν είναι επιλέξιμη για ενίσχυση βάσει του ν. 3299/2004 και κατόπιν αυτού καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα με το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου το ποσό των **486.198,55€**, πλέον τόκων ποσού **201.806,53€**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εγκύκλιος **ΠΟΛ 1231/2013 στερείται κανονιστικής ισχύος**, πλην όμως, η εγκύκλιος αυτή, δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου ούτε τροποποιεί τις διατάξεις του άρθρου 169§1 ν. 4099/2012, αλλά δίνει οδηγίες στις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες για τον έλεγχο υποθέσεων ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (Α' 15). Επίσης η ίδια εγκύκλιος δεν είναι αυθαίρετη καθόσον διευκρινίζει τις προϋποθέσεις οι οποίες ορίζονται από τις αναφερόμενες σε αυτή σχετικές διατάξεις του άρθρου 107 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Παράρτημα Β.2 Ορολογία Κεφαλαίου Β) καθώς και της υποχρεωτικά εφαρμοστέας απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18^{ης} Ιουλίου 2007, για να είναι κάποια από τις ενισχύσεις συμβατή με την εσωτερική αγορά προκειμένου να εξαιρεθεί από την ανάκτηση.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στον **χαλυβουργικό τομέα**, όπως αυτός νοείται για την εφαρμογή του «Πολυτομεακό πλαισίου για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια», καθώς λόγω του τρόπου λειτουργίας της, δεν προβαίνει σε εξόρυξη ή μεταποίηση ορυκτών και πρωτογενή παραγωγή προϊόντων χάλυβα, και επομένως γι' αυτήν δεν είναι εφαρμοστέα η απαγόρευση ενισχύσεων υπέρ επενδυτικών σχεδίων στη χαλυβουργική βιομηχανία που προβλέπεται στην Ανακοίνωση της Επιτροπής «Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια», C(2002) 315 (ΕΕ C 70, 19.3.2002) και, συνεπώς, η ληφθείσα ενίσχυση εμπίπτει στις εξαιρέσεις από την ανάκτηση, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 169 του ν. 4099/2012. Αλλά και αν ακόμα και αν υποθεθεί ότι η Εταιρεία ανήκει στον τομέα της χαλυβουργίας, οι υπό κρίση επενδυτικές δαπάνες για τις οποίες σχηματίστηκε το ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό ύψους 1.728.373€, δεν αφορούν δαπάνες σχετικές με τη δραστηριότητα της χαλυβουργίας, ούτε συμβάλλουν ή ευνοούν την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων στον χαλυβουργικό τομέα, αλλά αφορούν δαπάνες αποκλειστικά για την προστασία του περιβάλλοντος.

Επειδή η προσφεύγουσα εντάσσεται στον **χαλυβουργικό τομέα** (βαριά βιομηχανία), ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα παραγόμενα από αυτή προϊόντα σιδήρου προέρχονται αποκλειστικά από υλικά ανακύκλωσης. Περαιτέρω, δεν εμπίπτει στην εφαρμογή του ειδικού «Κοινοτικού πλαισίου σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος» (2001/C 37/3), αλλά στο «Πολυτομεακό πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια» (2002/C 70/8), όπως αναφέρεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1231/2013 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της **απορρίπτονται**.

Επειδή τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου εκδόθηκε αναπαιολόγητα ως προς τον υπολογισμό των αναλογούντων τόκων, καθόσον από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει το επιτόκιο που εφάρμοσε, ούτε ο τρόπος υπολογισμού των τόκων, ενώ δεν της συνκοινοποιήθηκε με την έκθεση ελέγχου και η αναφερόμενη ως συνημμένη στην έκθεση ελέγχου κατάσταση (με α/α 5), με συνέπεια να στερηθεί της δυνατότητας επαλήθευσης αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο **κεφ. Γ** της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1231/2013**, το τελικό ποσό Ανάκτησης του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού (παραγ ε, στ & ζ της παραγρ 1 του άρθρου 169 Ν.4099/2012), υπολογίζεται ως ακολούθως:

«1) Στον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα παραπάνω κεφάλαια έχει προσδιοριστεί: α) Το ποσό της ενίσχυσης που θα ανακτηθεί με βάσει τις γενικές φορολογικές διατάξεις. β) Το ύψος των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποίησαν οι επιχειρήσεις για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού (ανά έτος σχηματισμού αυτού), οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του Ν. 3220/2004 και επιπλέον είναι επιλέξιμες (δηλαδή οι δαπάνες των οποίων η ενίσχυση είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά και εξαιρείται της ανάκτησης) και γ) η ένταση της επιτρεπόμενης ενίσχυσης ανά κατηγορία δαπάνης

2) Οι επιλέξιμες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποίησαν οι επιχειρήσεις για την κάλυψη των ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών, οι οποίες είναι και οι ενισχυόμενες δαπάνες, πιθανόν δεν έγιναν όλες εντός του έτους που έλαβαν την ενίσχυση (δηλαδή εντός του έτους σχηματισμού αυτών). Για να υπολογιστεί το ύψος της ενίσχυσης, που θα δικαιούνται βάσει των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποίησαν, σύμφωνα με τους κανονισμούς της Επιτροπής, πρέπει η αξία του συνόλου των επιλέξιμων δαπανών να αναχθεί στην αξία που θα είχαν την ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης (παρούσα αξία). Η παρούσα αξία για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους χορήγησης της ενίσχυσης είναι η αξία των δαπανών όπως αυτή αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία.

Η παρούσα αξία για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε επόμενο έτος υπολογίζεται από τον τύπο: $PV = C/(1+i)^t$

Όπου:

PV= Παρούσα αξία

C = Αξία επιλέξιμων δαπανών (βάσει φορολογικών στοιχείων) που πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους αυτού, όπως αυτές προσδιορίστηκαν βάσει των αναφερόμενων στο Κεφάλαιο Β' της παρούσας.

i = επιτόκιο προεξόφλησης που ίσχυε το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης (το ίδιο με το επιτόκιο αναφοράς που χρησιμοποιούμε για την ανάκτηση) δηλαδή 4,43% για τις δαπάνες του αποθεματικού του οικονομικού έτους 2004 και 4,08% του οικονομικού έτους 2005 (ήτοι $i=0,0443$ για το οικ. έτος 2004 και $i=0,0408$ για το οικ. έτος 2005).

t = αριθμός ημερών που παρήλθε από την ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης μέχρι τις 30/6 του έτους στο οποίο έγιναν οι δαπάνες / 365.

Βάσει των παραπάνω το ποσό της ενίσχυσης που θα ανακτηθεί υπολογίζεται για κάθε οικονομικό έτος (2004, 2005) διακριτά από τον τύπο: $A = Ar - Ag - (PVs \cdot a)$

Όπου:

A = Το ποσό της ενίσχυσης που θα ανακτηθεί

Ar = Η χορηγηθείσα κρατική ενίσχυση (Αφορολόγητο αποθεματικό χ ισχύοντα συντελεστή φορολογίας)

Ag = Ποσό ενίσχυσης που ανακτήθηκε με γενικές διατάξεις (από προηγούμενο ή τον παρόντα έλεγχο)

PVs= Παρούσα αξία συνόλου επιλέξιμων δαπανών.

a= Μέγιστη ένταση ενίσχυσης για συμβατές ενισχύσεις στην συγκεκριμένη περιοχή και ανά κατηγορία επένδυσης όπως προσδιορίστηκε στο Κεφάλαιο Β της παρούσας.

Αν το A είναι θετικός αριθμός, αυτό είναι το ποσό της ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί, σε διαφορετική περίπτωση δεν υπάρχει ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση.

Στην περίπτωση που επιχείρηση έχει καταβάλει ή έχουν καταλογιστεί σε βάρος της ποσά με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 Ν.3614/2007 για τον υπολογισμό του τελικού ποσού της ανάκτησης τα ποσά αυτά θα αφαιρούνται από το προσδιορισθέν ως άνω ποσό ανάκτησης ενίσχυσης (A). Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται. Αν δεν προκύπτει ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση και έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ποσά βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 ν. 3614 /2007 αυτά επιστρέφονται στο σύνολο τους.

Το τελικό ποσό της ανάκτησης θα προσαυξάνεται με τόκους υπολογιζόμενους με την μέθοδο του ανατοκισμού και την διαφορά τόκων που προκύπτει από τυχόν επανυπολογισμό τόκων σε περίπτωση τμηματικής καταβολής των ποσών που ανακτήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 Ν.3614/2007 .

3) Για τον υπολογισμό των τόκων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα παραπάνω, τα επιτόκια αναφοράς που θα εφαρμόζονται, όπως αυτά ορίζονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανέρχονται σε:

α) 4,43%, για ενισχύσεις που χορηγήθηκαν εντός του ημερολογιακού έτους 2004 μέχρι και 14/4/2008,

β) 4,08%, για ενισχύσεις που χορηγήθηκαν εντός του ημερολογιακού έτους 2005, μέχρι και 14/4/2008,

γ) Από την 14/4/2008 και εφεξής (λόγω αλλαγής του τρόπου υπολογισμού) θα υπολογίζονται το σύνολο των ενισχύσεων και των τόκων που δεν έχουν ανακτηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή και θα ανατοκίζονται περαιτέρω μέχρι την πραγματική ανάκτηση αυτών με το επιτόκιο που ισχύει την 14η Απριλίου κάθε έτους και το οποίο είναι:

γ. 1) 5,55% την 14/04/2008, γ. 2) 3,74% την 14/04/2009, γ. 3) 2,24% την 14/04/2010, γ.4) 2,49% την 14/04/2011, γ.5) 3,07%, την 14/04/2012 και γ.6) 1,66%, την 14/04/2013.

Επειδή 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,

Επειδή, από την συνημμένη στην έκθεση ελέγχου κατάσταση, προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με το επιτόκιο που εφαρμόστηκε, καθώς και τον τρόπο υπολογισμού των αναλογούντων τόκων:

Υπολογισμός συνολικού ποσού προς ανάκτηση (Ημερομηνία ανάκτησης : 31/03/2018)									
α/α	Ημερ/νίες υπολογισμού τόκων	Ημερομηνίες Ανατοκισμού	Ημερομηνίες Δόσεων ν.3614/2007	Ποσό δόσης	Επιτόκιο	Ημέρες τοκοφορίας	Τόκος περιόδου	Ποσό προς τοκισμό κατά την περίοδο που ακολουθεί	Ποσό τόκων που μεταφέρεται μέχρι τον επόμενο ανατοκισμό
1	26/05/2005	☒						1.466.227,70€	
2	26/05/2006	☒			4,08%	365	59.822,09€	1.526.049,79€	
3	26/05/2007	☒			4,08%	365	62.262,83€	1.588.312,62€	
4	14/12/2007		☒	238.915,78€	4,08%	202	35.765,68€	1.349.396,84€	35.765,68€
5	30/01/2008		☒	238.915,78€	4,08%	47	7.069,95€	1.110.481,06€	42.835,63€
6	29/02/2008		☒	238.915,78€	4,08%	30	3.713,74€	871.565,28€	46.549,37€
7	31/03/2008		☒	238.915,77€	4,08%	31	3.011,90€	632.649,51€	49.561,27€
8	14/04/2008	☒			4,08%	14	987,35€	683.198,13€	
9	14/04/2009	☒			5,55%	365	37.917,50€	721.115,63€	
10	14/04/2010	☒			3,74%	365	26.969,72€	748.085,35€	
11	14/04/2011	☒			2,24%	365	16.757,11€	764.842,46€	
12	14/04/2012	☒			2,49%	366	19.044,58€	783.887,04€	
13	14/04/2013	☒			3,07%	365	24.065,33€	807.952,37€	
14	14/04/2014	☒			1,66%	365	13.412,01€	821.364,38€	
15	14/04/2015	☒			1,53%	365	12.566,88€	833.931,26€	
16	31/08/2015		☒	168.684,84€	1,34%	139	4.243,94€	665.246,42€	4.243,94€
17	14/04/2016	☒			1,34%	227	5.528,82€	675.019,17€	
18	14/04/2017	☒			1,03%	365	6.952,70€	681.971,86€	
19	31/03/2018	☒			0,92%	351	6.033,49€	688.005,35€	
Ποσό προς Ανάκτηση								688.005,35€	
Κεφάλαιο								341.879,75€	
Τόκοι								346.125,61€	

Ως εκ τούτου, ορθώς υπολογίστηκαν το κεφάλαιο και οι αναλογούντες τόκοι.

Άλλωστε, η προσφεύγουσα, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης της συνημμένης στην έκθεση ελέγχου κατάστασης (με α/α 5) κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ. και επομένως ο ισχυρισμός περί ακυρότητας του φύλλου ελέγχου λόγω ελλείψεως επίδοσης της συνημμένης στην έκθεση ελέγχου κατάστασης, **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **30/03/2018** 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 εδράζεται το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **27/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο, ως *οιονεί καθολικής διαδόχου λόγω διασυννοριακής συγχώνευσης με απορρόφηση της ανώνυμης εταιρείας*, με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**30-03-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ανάκτησης 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), διαχειριστικής περιόδου **1/1-31/12/2004**, 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:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ		
Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 - 31/12/2004	Ποσά Ενίσχυσης προς ανάκτηση	
	Μερικά	Ολικά
Ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης		1.916.250,00€
Μείον: Ενίσχυση που ανακτήθηκε με βάση τις Γενικές Διατάξεις	450.022,30€	
Μείον: Ποσό που ανακτήθηκε βάσει άρθρου 47 ν. 3614/2007	861.295,12€	
Μείον: Ποσό που ανακτήθηκε βάσει ν. 4099/2012 με προηγούμενο έλεγχο	118.733,75€	1.430.051,17€
Τελικό ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση		486.198,83€
Αναλογούντες τόκοι	346.125,61€	
Μείον: Καταβληθέντες τόκοι	144.319,08€	201.806,53€
Ποσό προς καταβολή		688.005,36€

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

Διαχειριστική Περίοδος	1/1-31/12/2004
Κύριος Φόρος	486.198,83€
Αναλογούντες τόκοι	201.806,53€
Σύνολο	688.005,36€

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
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.