



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604531
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 11/09/2018

Αριθμός απόφασης: 3991

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/4/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα την ΚΗΦΙΣΙΑ, &, κατά του υπ' αριθμ. /05.03.2018 Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (Άρθρο 169 § 1 ν.4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθμ. /05.03.2018 Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρο 169 § 1 ν.4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, του οποίου ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13/4/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»,, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ. /05-03-2017 Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρο 169 § 1 ν. 4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό ανάκτησης από ενίσχυση ύψους 127.020,88 ευρώ πλέον αναλογούντες τόκοι 63.889,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 190.910,30 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 05/03/2018 Έκθεσης Ελέγχου Ανάκτησης των αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 παρ. 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /16-11-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας.

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας «*Χονδρικό εμπόριο σε πρωτογενείς μορφές*», κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 2 του Ν. 3220/2004, σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό από τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη της χρήσεως 2003 (*οικονομικού έτους 2004*), ύψους 902.629,97 Ευρώ, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων ισόποσης αξίας και συνεπώς έτυχε ενίσχυσης ποσού 315.920,49 ευρώ (902.629,97 ευρώ Χ 35%). Το εν λόγω δε αφορολόγητο αποθεματικό εμφάνισε στη με αριθμό /06-05-2004 εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (*χρήσεως 2003*). Εν συνεχεία, κατόπιν διεξαγωγής τακτικού ελέγχου των χρήσεων 2000 έως και 2003 από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών, δυνάμει της υπ' αριθμ. /2004 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα Εταιρεία πραγματοποίησε παραγωγικές επενδύσεις συνολικού ύψους 1.020.526,76 Ευρώ, με τις οποίες και υπερκάλυψε το ανωτέρω αποθεματικό, και ο τακτικός έλεγχος τις αναγνώρισε όλες, ως συμβατές με όσες ορίζονται στην §1 του άρθρου 3 του ν.2601/1998.

Ακολούθως, κατόπιν θεσπίσεως των διατάξεων του άρθρου 47 του Ν. 3614/2007, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, στις 14-12-2007, συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού

έτους 2004 (χρήσεως 2003) για την ανάκτηση του ειδικού αφορολογήτου αποθεματικού του Ν. 3220/2004 με επιφύλαξη, η οποία αφορούσε σε σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό ύψους 539.713,18 Ευρώ, καταβλήθηκε, δε, δυνάμει αυτής φόρος ύψους 188.899,61 Ευρώ πλέον τόκων ύψους 31.905,09 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 220.804,70 Ευρώ. Στην ως άνω δήλωση δεν περιλήφθηκε το ποσό των επενδύσεων, που αφορούσαν στην αναβάθμιση μονάδος προστασίας περιβάλλοντος, ύψους 362.916,79 Ευρώ.

Με τον υπό κρίση έλεγχο, ο οποίος διενεργήθηκε στα πλαίσια της ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων σύμφωνα με το άρθρο 169 του ν.4099/2012 και της ΠΟΛ 1231/2013 και αφού λήφθηκαν υπόψη α) το ποσό που ανακτήθηκε με την υποβληθείσα ως άνω συμπληρωματική δήλωση βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.3614/2007 και β) τα στοιχεία των επενδυτικών σχεδίων (έντυπα Α1) που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1231/2013, διαπιστώθηκε ότι όλες οι επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για την κάλυψη του αφορολογήτου αποθεματικού που σχημάτισε στη χρήση 2003, πραγματοποιήθηκαν το έτος 2003, ενώ σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1231/10-10-2013, για να κριθούν οι επενδυτικές δαπάνες επιλέξιμες πρέπει να μην έχουν πραγματοποιηθεί πριν από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3220/2004, ήτοι πριν την 28/01/2010. Συνεπώς καταλογίσθηκαν με τους αναλογούντες τόκους τα κάτωθι ποσά σε βάρος της προσφεύγουσας:

	Ποσά ελέγχου
Σχηματισθέν αποθεματικό	902.629,97
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος	35%
Χορηγηθείσα ενίσχυση	315.920,49
Ενίσχυση που ανακτήθηκε με τις γενικές διατάξεις	0
Υπόλοιπο ενίσχυσης	315.920,49
Μείον ενίσχυση συμβατή με την εσωτερική αγορά	
Ενίσχυση προς ανάκτηση	315.920,49
Μείον ποσό που ανακτήθηκε βάσει του άρθρου 47 ν. 3614/2007	188.899,61
Τελικό ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	127.020,88
Αναλογούντες τόκοι	63.889,42
Ποσό για καταβολή	190.910,30

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, του προσβαλλόμενου Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, και την επιστροφή του καταλογισθέντος ποσού εντόκως από την ημέρα καταβολής του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη και εσφαλμένη απαίτηση συνδρομής προϋποθέσεως για την αναγνώριση επενδυτικής δαπάνης ως επιλέξιμης με κανονιστική απόφαση και χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητώς στο γράμμα του νόμου. Επομένως, με βάση το γράμμα των ως άνω διατάξεων, η Εταιρεία μας καθ' όλα ορθώς και νομίμως δεν περιέλαβε το ποσό των δαπανών, ύψους 362.916,79 Ευρώ, που πραγματοποίησε για την αναβάθμιση της μονάδας προστασίας περιβάλλοντος του της στον Ασπρόπυργο Αττικής, στην από 14-12-2007 συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (χρήσεως 2003) για την ανάκτηση του ειδικού αφορολογήτου αποθεματικού του Ν. 3220/2004 με επιφύλαξη.
2. Παράνομη και εσφαλμένη αναδρομική επιβολή φόρου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 78§2 του Συντάγματος. Συγκεκριμένα, η νομοθετική επιβολή της υπό κρίση φορολογικής υποχρεώσεως, που ανάγεται στη χρήση 2003, με νόμο θεσπισθέντα το έτος 2012 (Ν. 4099/2012), συνιστά κατάφωρη παραβίαση της διατάξεως του άρθρου 78§2 του Συντάγματος, καθιστώντας παράνομη και ακυρωτέα την προσβαλλομένη καταλογιστική πράξη της Φορολογικής Αρχής.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με την επίμαχη χρήση 2003. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο καταλογισμός του επίμαχου ποσού με ατομική διοικητική πράξη (φύλλο ελέγχου) εκδοθείσα το έτος 2017 και αφορώσα στη χρήση 2003 παραβιάζει προδήλως τις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου διατάξεις, είτε υπό την εκδοχή της κατ' άρθρο 84§1 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) πενταετούς παραγραφής (η οποία για τη χρήση 2003 συμπληρώθηκε στις 31-12-2009), είτε υπό την εκδοχή της κατά τα άρθρα 84§4 και 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) δεκαετούς παραγραφής (η οποία για τη χρήση 2003 συμπληρώθηκε στις 31-12-2014), καθιστώντας την προσβαλλομένη καταλογιστική πράξη της Φορολογικής Αρχής παράνομη και ακυρωτέα.
4. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοικήσεως, της ασφάλειας δικαίου, της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της αναλογικότητας σχετικά με την επιγενομένη φορολόγηση αποθεματικού, το οποίο σχηματίστηκε αρχικώς ως αφορολόγητο δυνάμει νομίμως ισχυουσών κατά τον οικείο χρόνο διατάξεων και με πλήρη τήρηση των αντιστοίχων διαδικασιών και ελέγχθηκε κατά το παρελθόν ως προς τη νομιμότητα του σχηματισμού του στο πλαίσιο προγενεστέρου ελέγχου των οργάνων της Διοικήσεως, άλλως, επικουρικώς, αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων, υπό μορφήν τόκων υπερημερίας, καίτοι ουδόλως επιδείχθηκε η παραμικρή πλημμελής συμπεριφορά και δεν σημειώθηκε το

οποιοδήποτε πταίσμα του διοικουμένου κατά τον χρόνο σχηματισμού του αφορολογήτου αποθεματικού.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 & 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 παράνομων 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 (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 της χρήσεως 2004 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, επί της **Απόφασης 2008/723/EK της 18^{ης} 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 παράγραφος 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 παράγραφος 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, παράγραφος 1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθεισών ως παρανόμων και ασυμβιβάστων προς την κοινή αγορά ενισχύσεων, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παράγραφος 2, καθώς και 2 και 3 της ίδιας αποφάσεως.

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

1. Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Ν. 3220/2004 .

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 οικονομικά 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 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 παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 (ΦΕΚ Α' 250), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 67 του ν.4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163) για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004, εκδόθηκε η **Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1231/10-10-2013**, επί της οποίας βασίσθηκε ο διενεργηθείς έλεγχος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξης επικαλούμενη 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 1231/15-10-2013** 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, επίσης και στην **γνωμοδότηση του ΝΣΚ με αριθμό 171/2014** επί θέματος ανάκτησης κρατικής ενίσχυσης η οποία έγινε αποδεκτή Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. Πολ. 1220/06.10.2014 αναφέρεται ότι :

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτουν τα εξής:

α) προκειμένου περί ανακτήσεως κρατικής ενισχύσεως, η οποία με απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής έχει κριθεί ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά - σύμφωνα με το άρθρο 107 παρ. 1 της ΣΛΕΕ - το άρθρο 14 παρ. 3 του κανονισμού 659/1999 επιτάσσει την «αμελλητί» ανάκτηση.

β) όπως προκύπτει έμμεσα, αλλά σαφώς, από την διατύπωση της παρ. 6 του άρθρου 3 του Κ.Ε.Δ.Ε., η πράξη «ανακτήσεως» θεωρείται ως «καταλογισμός» (βλεπ. παρ. 6 «που αφορούν τα καταλογισθέντα ποσά»).

γ) προ της βεβαίωσεως των ως άνω ποσών η απαίτηση δεν υπόκειται σε παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 86 του ν. 2362/1995 «περί Δημοσίου Λογιστικού».

δ) μετά την βεβαίωση του ποσού - σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ν.4002/2011 - η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου παραγράφεται μετά εικοσαετία από την λήξη του οικονομικού έτους, εντός του οποίου έγινε η εν στενή εννοία βεβαίωση, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ. 3 του άρθρου 86 του ν.2362/1995 «περί Δημοσίου Λογιστικού».

ε) επισημαίνεται όμως ότι η ανωτέρω μακροχρόνια παραγραφή, ουδόλως απαλλάσσει την Διοίκηση από την υποχρέωσή της να επιδιώξει την ανάκτηση της παράνομης κρατικής ενισχύσεως «αμελλητί», κατά τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 14 του ανωτέρω κανονισμού της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

IV.- Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι η ανωτέρω χρηματική απαίτηση του Δημοσίου παραγράφεται μετά εικοσαετία από την λήξη του οικονομικού έτους, εντός του οποίου έγινε η εν στενή εννοία βεβαίωση αυτής.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με τη **49/2006 απόφαση ΣΤΕ (424428)**: «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 κυρωθείσης 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, στη προκειμένη περίπτωση, και κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας του δικαίου και περί αναδρομικής επιβολής του φόρου, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή η εγκύκλιος ΠΟΛ 1231/2013 δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου ούτε τροποποιεί τις διατάξεις του άρθρου 169 § 1 του ν. 4099/2012, αλλά παρέχει οδηγίες στις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες για τον έλεγχο υποθέσεων ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-01-2014). Επίσης η ίδια εγκύκλιος διευκρινίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ορισμένες ενισχύσεις είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, προκειμένου να εξαιρεθούν από την ανάκτηση και σε κάθε περίπτωση είναι δεσμευτική για τη διοίκηση

Επειδή, η ως άνω εγκύκλιος μεταξύ άλλων, προβλέπει:

«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.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2003 προέβη στην δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων του ν. 3220/2004 ποσού 902.629,97 ευρώ και συνεπώς έτυχε ενίσχυσης ποσού 315.920,49 ευρώ (902.629,97 ευρώ Χ 35%) με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος 2004.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.3614/2007 υπέβαλε στην ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την 14/12/2007 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη οικ. έτους 2004 για την ανάκτηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του ν.3220/2004 σύμφωνα με την οποία έγινε ανάκτηση μέρους αυτού και συγκεκριμένα ποσού 188.899,61 ευρώ (=539.713,18 Χ35%).

Επειδή, με τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλες οι επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για την κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού που σχημάτισε στη χρήση 2003, πραγματοποιήθηκαν το έτος 2003, ενώ σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1231/10-10-2013, για να κριθούν οι επενδυτικές δαπάνες επιλέξιμες πρέπει να μην έχουν πραγματοποιηθεί πριν από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3220/2004, ήτοι πριν την 28/01/2010.

Επομένως, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ έκρινε ότι πρέπει να ανακτηθεί κρατική ενίσχυση για το οικονομικό έτος 2004 που ανέρχεται στο ποσό των 127.020,88€.

Επειδή η από 05/03/2018 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα επί συγκεκριμένων ελεγκτικών ενεργειών, διέπεται από αντικειμενικότητα και ακρίβεια και το πόρισμά της, προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 169§1 ν. 4099/2012 και της ΠΟΛ. 1231/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13/4/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2004:

Ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	127.020,88 €
Αναλογούντες τόκοι	63.889,42 €
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης	190.910,30 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.