



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 27/06/2018

Αριθμός απόφασης: **3189**

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.2.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με έδρα, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, στη Λεμεσό Κύπρου, οδός, και με αριθμό Μητρώου Εταιρειών Κύπρου ΗΕ, η οποία απορρόφησε το 2017 την ελεγχόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με έδρα στη Μεταμόρφωση Αττικής, τέρμα οδού, κατά των κάτωθι φύλλων ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24/01/2018	30/01/2018	Ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων	01/01/2003 - 31/12/2003	156.984,36 €
2		24/01/2018	30/01/2018	Ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων	01/01/2004 - 31/12/2004	150.048,65 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα στην ανωτέρω παράγραφο 4 φύλλα ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.2.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που απορρόφησε το 2017 την ελεγχόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με το υπ' αριθμ./24.1.2018 φύλλο ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης απορροφηθείσας εταιρείας χορηγηθείσα ενίσχυση προς ανάκτηση ποσού 105.261,54 €, πλέον 51.722,82 € αναλογούντων τόκων, ήτοι συνολικού ποσού 156.984,36 €.

2) Με το υπ' αριθμ./24.1.2018 φύλλο ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης απορροφηθείσας εταιρείας χορηγηθείσα ενίσχυση προς ανάκτηση ποσού 106.145,20 €, πλέον 43.903,45 € αναλογούντων τόκων, ήτοι συνολικού ποσού 150.048,65 €.

Σύμφωνα με την από 24.1.2018 έκθεση ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, οι ως άνω ενισχύσεις προς ανάκτηση συνίστανται στα ποσά φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) που δεν καταβλήθηκαν από την ελεγχόμενη απορροφηθείσα εταιρεία κατά το σχηματισμό,

δυνάμει του άρθρου 2 παρ. 11 ν. 3220/2004, αποθεματικών (αφορολόγητων) ύψους 338.893,41 € και 370.000,00 € από τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη των διαχειριστικών χρήσεων 2003 και 2004, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

	Ελεγχθείσα περίοδος	
	01.01.2003-31.12.2003	01.01.2004-31.12.2004
Σχηματισθέν αποθεματικό	338.893,41 €	370.000,00 €
Συντελεστής ΦΕνπ	35%	35%
Χορηγηθείσα ενίσχυση	118.612,69 €	129.500,00 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, ως απορροφήσασα την ελεγχόμενη εταιρεία, ζητά την ακύρωση των ως άνω φύλλων ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και την επιστροφή οποιουδήποτε ποσού θα έχει καταβάλει βάσει των εν λόγω φύλλων ελέγχου και της σχετικής από 24.1.2018 έκθεσης ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Παράβαση του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

2.) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση φύλλου ελέγχου και την επιβολή φόρου ή άλλων επιβαρύνσεων.

3.) Ανεπίτρεπτη επανααφορολόγηση για περαιωμένες απαιτήσεις.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ώστε να εκθέσει τις απόψεις της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018): «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018): «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ώστε να εκθέσει τις απόψεις της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)), η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο

πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εκθέσει και προφορικώς τις απόψεις της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της, απορρίπτεται.

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων (30.1.2018): «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 [...] 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 [...] ή του ν. 3299/2004 [...]. - Στον Κανονισμό 70/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 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 68/20 01/ΕΚ της Επιτροπής της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L 10, 13.1.2001). -Στον Κανονισμό 1/2004/ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της παραγωγής, μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων (ΕΕ L 1, 3.1.2004), καθώς και στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000), μόνον εφόσον αφορούν τη μεταφορά εγκαταστάσεων γεωργικών εκμεταλλεύσεων για λόγους δημοσίου συμφέροντος. -Στον Κανονισμό 1595/2004 /ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας (ΕΕ L 291, 14.9.2004), καθώς και στο εγκεκριμένο καθεστώς ν. 621/2000 - Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αλιείας 2000 - 2006 (ΕΕ C 102, 31.3.2001). 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 [...] 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. [...]. 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, σύμφωνα με τα άρθρα 1-5 της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 18.7.2007 (Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε. της 12.9.2008 L 244/11) για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας (αφορολόγητο αποθεματικό), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω

προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018): «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.** 2. Στον γεωργικό τομέα, οι ενισχύσεις που χορηγήθηκαν για τη μεταφορά αγροτικών κτιρίων δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης, στις περιπτώσεις που η ανάγκη μεταφοράς προκύπτει από απαλλοτρίωση, η οποία, σύμφωνα με τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, συνεπάγεται δικαίωμα αποζημίωσης. Οι εν λόγω ενισχύσεις είναι συμβιβάσιμες με την κοινή αγορά στις άλλες περιπτώσεις μεταφοράς εγκαταστάσεων. 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. 4. Η Ελλάδα καταργεί τη χορήγηση οποιασδήποτε εκκρεμούσας πληρωμής ενίσχυσης βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης. 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο χορήγησης των ως άνω δύο προς ανάκτηση ενισχύσεων (ήτοι κατά το χρόνο σχηματισμού από την ελεγχόμενη εταιρεία των δύο ως άνω αφορολόγητων αποθεματικών): «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 47 ν. 3614/2007, με τις οποίες επιβλήθηκε η φορολόγηση του σχηματισθέντος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού συνιστούν αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων που είχαν σχηματίσει αυτό το αποθεματικό, διότι με τον τρόπο αυτό επιβάλλεται αμέσως και υποχρεωτικώς ΦΕνπ για ύλη, η οποία κατά το σχηματισμό της και μέχρι τη δημοσίευσή του ν. 3614/2007 ήταν αφορολόγητη, εξαρτώμενη για την υπαγωγή της σε φόρο από γεγονότα μελλοντικά και καταρχήν συναρτώμενα με την εκ μέρους των επιχειρήσεων πραγματοποίηση ή μη των επενδύσεων, για τις οποίες δημιουργήθηκε το σχετικό αποθεματικό, υπό τους όρους του ν. 3220/2004, συνεπώς οι εν λόγω διατάξεις του άρθρου 47 ν. 3614/2007, κατά το μέρος που η θεσπιζόμενη με αυτές ανωτέρω φορολογική υποχρέωση εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής της έτους, καταλαμβάνοντας αποθεματικό που είχε σχηματισθεί πριν την 01.01.2006, αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και εξάλλου η τυχόν αντίθεση των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 προς αυτές του άρθρου 87 της Συνθήκης της Ε.Κ. δε δικαιολογεί την αναδρομική φορολόγηση των ανωτέρω αποθεματικών που είχαν τύχει φοροαπαλλαγής, δεδομένου ότι η Συνθήκη της Ε.Κ. έχει μεν στο ελληνικό δίκαιο την υπερνομοθετική ισχύ του άρθρου 28 παρ. 1 του Συντάγματος, αυτό όμως ούτε ορίζει ούτε αφήνει να νοηθεί ότι οι διατάξεις της έχουν και υπερσυνταγματική ισχύ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος οι κρίσιμες εν προκειμένω διατάξεις δεν είναι εκείνες του άρθρου 47 ν. 3614/2007, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά εκείνες του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)), πάντως με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)) και συγκεκριμένα με εκείνες της περ. β' δε θεσπίζεται φορολογική υποχρέωση εκτεινόμενη πέραν του προηγούμενου της επιβολής της έτους (αναδρομική άρση φορολογικής απαλλαγής), όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, και συνεπώς δεν επιβάλλεται φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου, κατά το οποίο επιβλήθηκε, κατά παράβαση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)), αλλά καταλογίζεται στις επιχειρήσεις που σχημάτισαν το ως άνω αποθεματικό σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν από το Ελληνικό Δημόσιο (κρατική ενίσχυση) δυνάμει των εν λόγω διατάξεων του ν. 3200/2004 με τη μορφή, απλώς, του σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αντί της (ευθείας) επιχορήγησης (καταβολής χρηματικών ποσών), συνεπώς τους καταλογίζονται ποσά που έλαβαν από το Ελληνικό Δημόσιο αχρεωστήτως (συγκεκριμένα, παρανόμως και ειδικότερα κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 87 παρ. 1 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (όπως ίσχυε κατά το χρόνο χορήγησης των ως άνω δύο προς ανάκτηση ενισχύσεων (ήτοι κατά το χρόνο σχηματισμού από την ελεγχόμενη εταιρεία των δύο ως άνω αφορολόγητων αποθεματικών))), κατά τούτο δε οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012 (όπως ίσχυαν κατά

την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)) και συγκεκριμένα εκείνες της περ. β' δε συνιστούν φορολογικές διατάξεις ή πάντως διατάξεις περί επιβολής οικονομικού βάρους, ώστε να τίθεται τάχα ζήτημα αντίθεσής τους με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)), αλλά διατάξεις περί επιστροφής από ιδιώτες στο Δημόσιο («ανάκτησης» εκ μέρους του Δημοσίου) αχρεωστήτως ληφθέντων (καταβληθέντων από αυτό σε αυτούς) ποσών, οι οποίες δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής (και ελέγχου) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)), η κρίση δε αυτή δεν επηρεάζεται-μεταβάλλεται από το γεγονός ότι οι ως άνω κρατικές ενισχύσεις «ανακτώνται» (καταλογίζονται στις λαβούσες επιχειρήσεις) με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου, δεδομένου ότι αυτό αφορά απλώς τον τρόπο και τη διαδικασία επιστροφής των εν λόγω υπό κρίση ποσών στο Δημόσιο ως πλέον κατάλληλων-πρόσφορων και αποτελεσματικών (τρόπου και διαδικασίας) για την επιστροφής τους. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 4270/2014: **«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...]. Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.»** Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014: **«1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 136 παρ. 1-3 ν. 4270/2014, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο βεβαίωσης προς είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου προς επιστροφή («ανάκτηση») των ως άνω δύο υπό κρίση προς ανάκτηση ενισχύσεων που είχε λάβει η ελεγχόμενη εταιρεία: **«1. Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου δεν παραγράφεται πριν να βεβαιωθεί πράγματι προς είσπραξη ως δημόσιο έσοδο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το αρμόδιο Τελωνείο (βεβαίωση με στενή έννοια) [...]. Η ρύθμιση αυτή παραμένει σε ισχύ και στην περίπτωση που καθυστερεί η βεβαίωση με στενή έννοια. 2. Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μαζί με τα πρόστιμα, τους τόκους και τις προσαυξήσεις που έχουν βεβαιωθεί παραγράφονται μετά την παρέλευση πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε με στενή έννοια και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη. 3. Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου που α) [...], στ) γεννήθηκε από καταλογισμό που έγινε από οποιαδήποτε αρμόδια δημόσια αρχή, ζ) [...], παραγράφεται μετά εικοσαετία από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο έγινε η με στενή έννοια βεβαίωση αυτής.»**

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση φύλλου ελέγχου και την επιβολή φόρων ή άλλων επιβαρύνσεων εις βάρος της για τις χρήσεις 2003 και 2004 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των δύο ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλείται δε συναφώς τα κριθέντα με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία παραπέμπει στην υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως εκτέθηκε ήδη σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)) και συγκεκριμένα εκείνες της περ. β' δεν επιβάλλεται φόρος, αλλά καταλογίζεται στις επιχειρήσεις που σχημάτισαν το ως άνω αποθεματικό σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν από το Ελληνικό Δημόσιο (κρατική ενίσχυση) δυνάμει των εν λόγω διατάξεων του ν. 3200/2004 με τη μορφή, απλώς, του σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αντί της (ευθείας) επιχορήγησης (καταβολής χρηματικών ποσών), συνεπώς τους καταλογίζονται ποσά που έλαβαν από το Ελληνικό Δημόσιο αχρεωστήτως (συγκεκριμένα, παρανόμως και ειδικότερα κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 87 παρ. 1 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (όπως ίσχυε κατά το χρόνο χορήγησης των ως άνω δύο προς ανάκτηση ενισχύσεων (ήτοι κατά το χρόνο σχηματισμού από την ελεγχόμενη εταιρεία των δύο ως άνω αφορολόγητων αποθεματικών))), ως εκ τούτου για την παραγραφή των σχετικών αξιώσεων του Δημοσίου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 84 ν. 2238/1994 ή του άρθρου 36 ν. 4174/2013 και τα κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά οι διατάξεις περί παραγραφής των αξιώσεων «ανάκτησης» εκ μέρους του Δημοσίου αχρεωστήτως ληφθέντων (καταβληθέντων από αυτό σε ιδιώτες) ποσών και συγκεκριμένα εν προκειμένω εκείνη του άρθρου 136 παρ. 3 ν. 4270/2014 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 136 παρ. 1 ν. 4270/2014 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά το χρόνο βεβαίωσης προς είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου προς επιστροφή («ανάκτηση») των ως άνω δύο υπό κρίση προς ανάκτηση ενισχύσεων που είχε λάβει η ελεγχόμενη εταιρεία), η κρίση δε αυτή δεν επηρεάζεται-μεταβάλλεται από το γεγονός ότι οι ως άνω κρατικές ενισχύσεις «ανακτώνται» (καταλογίζονται στις λαβούσες επιχειρήσεις) με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου, δεδομένου ότι αυτό αφορά απλώς τον τρόπο και τη διαδικασία επιστροφής των εν λόγω υπό κρίση ποσών στο Δημόσιο ως πλέον κατάλληλων-πρόσφορων και αποτελεσματικών (τρόπου και διαδικασίας) για την επιστροφή τους. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και η συμπροσβαλλόμενη με αυτές, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 24.1.2018 οικεία έκθεση ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών

είναι παράνομες και ανίσχυρες, διότι έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 3888/2010 και ειδικότερα διότι με αυτές επιχειρείται να επιβληθούν στην ελεγχόμενη εταιρεία φορολογικές επιβαρύνσεις για χρήσεις προ του 2010, οπότε αυτή υπήχθη σε περαίωση και εξόφλησε όλες τις βάσει αυτής της περαίωσης υπολογισθείσες εις βάρος της φορολογικές υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των επιβαρύνσεων εκ των αφορολόγητων αποθεματικών των ετών 2003 και 2004. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως εκτέθηκε ήδη σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην ελεγχόμενη εταιρεία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (30.1.2018)) και συγκεκριμένα εκείνες της περ. β' δεν επιβάλλεται φόρος, αλλά καταλογίζεται στις επιχειρήσεις που σχημάτισαν το ως άνω αποθεματικό σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 το ποσό της ενίσχυσης που έλαβαν από το Ελληνικό Δημόσιο (κρατική ενίσχυση) δυνάμει των εν λόγω διατάξεων του ν. 3200/2004 με τη μορφή, απλώς, του σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αντί της (ευθείας) επιχορήγησης (καταβολής χρηματικών ποσών), συνεπώς τους καταλογίζονται ποσά που έλαβαν από το Ελληνικό Δημόσιο αχρεωστήτως (συγκεκριμένα, παρανόμως και ειδικότερα κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 87 παρ. 1 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (όπως ίσχυε κατά το χρόνο χορήγησης των ως άνω δύο προς ανάκτηση ενισχύσεων (ήτοι κατά το χρόνο σχηματισμού από την ελεγχόμενη εταιρεία των δύο ως άνω αφορολόγητων αποθεματικών))), ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα-δυνατότητα «περαίωσης» των εν λόγω υποχρεώσεων τους δυνάμει των σχετικών διατάξεων του ν. 3888/2010 και συνακόλουθα ανεπίτρεπτης επαναφορολόγησης για περαιωμένες απαιτήσεις (όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα), αφού οι υποχρεώσεις αυτές δεν είναι φορολογικής φύσης, πολλώ μάλλον που η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει, αλλά ούτε και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει, ότι όντως στα πλαίσια της υπαγωγής της απορροφηθείσας από αυτήν ελεγχόμενης εταιρείας στην περαίωση δυνάμει των σχετικών διατάξεων του ν. 3888/2010 η ίδια ή η τελευταία κατέβαλε (και) μέρος ή το σύνολο των ποσών που καταλογίστηκαν στην ελεγχόμενη εταιρεία με τις δύο ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, η κρίση δε αυτή δεν επηρεάζεται-μεταβάλλεται από το γεγονός ότι οι ως άνω κρατικές ενισχύσεις «ανακτώνται» (καταλογίζονται στις λαβούσες επιχειρήσεις) με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου, δεδομένου ότι αυτό αφορά απλώς τον τρόπο και τη διαδικασία επιστροφής των εν λόγω υπό κρίση ποσών στο Δημόσιο ως πλέον κατάλληλων-πρόσφορων και αποτελεσματικών (τρόπου και διαδικασίας) για την επιστροφή τους. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.2.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία απορρόφησε το 2017 την ελεγχόμενη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των κάτωθι φύλλων

ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24/01/2018	30/01/2018	Ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων	01/01/2003 - 31/12/2003	156.984,36 €
2		24/01/2018	30/01/2018	Ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων	01/01/2004 - 31/12/2004	150.048,65 €

και την επικύρωση των πράξεων αυτών (φύλλων ελέγχου).

Η υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2003-31.12.2003

Τελικό ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση	105.261,54 €
ΠΛΕΟΝ Αναλογούντων τόκων	51.722,82 €*
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>156.984,36 €</u>

* Οι ως άνω αναλογούντες τόκοι υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης του υπ' αριθμ./24.1.2018 φύλλου ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2004-31.12.2004

Τελικό ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση	106.145,20 €
ΠΛΕΟΝ Αναλογούντων τόκων	43.903,45 €**
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>150.048,65 €</u>

** Οι ως άνω αναλογούντες τόκοι υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης του υπ' αριθμ./24.1.2018 φύλλου ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ. 1 ν. 4099/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.