



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/10/2017
Αριθμός απόφασης:5586

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24-05-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα επί της οδούΤΚ 11853 Αθήνα, κατά της υπ' αριθμ. /26-04-17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Οριστικού Φύλλου Ελέγχου) για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /26-04-17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την 26-04-2017 έκθεση ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24-05-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜκαι μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /26-04-17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προέβη σε ανάκτηση χορηγηθείσας παράνομης κρατικής ενίσχυσης ποσού 60.043,94€ πλέον τόκων ποσού 24.278,27€ και σύνολο 84.322,21€, η οποία αντιστοιχεί σε δαπάνες μη επιλέξιμες και μη δυνάμενες να υπαχθούν σε άλλο συμβατό με την εσωτερική αγορά επενδυτικό πλαίσιο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 § 1 Ν4099/2012.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 3220/2004, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αντισυνταγματικότητα λόγω αναδρομικής άρσης φορολογικής απαλλαγής και ως εκ τούτου η διάταξη είναι μη εφαρμοστέα
- Παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου καθώς η χορηγηθείσα ενίσχυση θα έπρεπε να θεωρηθεί ήσσονος σημασίας (ΕΚ 69/2001), εμπίπτουσα στις διατάξεις του Κανονισμού 70/2001/ΕΚ και στο πνεύμα του άρθρου 3 του ν.2601/1998.
- Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης τους διοικούμενου
- Παραβίαση της αρχής της ισότητας και της αναλογικότητας

Επειδή, βάσει της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18^{ης} Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής:

«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/ΕΚ της Επιτροπής, της 18ης Ιουλίου 2007, για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας – Αφορολόγητο αποθεματικό, καθόσον παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθισμών 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 θεσπίστηκαν 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.

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 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 68/2001/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 L10, 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 (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 στο άρθρο 107 (πρώην άρθρο 87 της ΣΕΚ) της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρεται:

«1. Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική

αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.

2. Συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

α) οι ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρος προς μεμονωμένους καταναλωτές, υπό τον όρο ότι χορηγούνται χωρίς διάκριση προελεύσεως των προϊόντων·

β) οι ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα·

γ) οι ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, οι οποίες θίγονται από τη διαίρεση της Γερμανίας, κατά το μέτρο που είναι αναγκαίες για την αντιστάθμιση των οικονομικών μειονεκτημάτων που προκαλούνται από τη διαίρεση αυτή. Μετά την παρέλευση πενταετίας από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισσαβώνας, το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, δύναται να εκδώσει απόφαση για την κατάργηση του παρόντος σημείου.

3. Δύνανται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

α) οι ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής αναπτύξεως περιοχών, στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθως χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση, καθώς και των περιοχών που αναφέρονται στο άρθρο 349, λαμβάνοντας υπόψη τη διαρθρωτική, οικονομική και κοινωνική τους κατάσταση·

β) οι ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους·

γ) οι ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον·

δ) οι ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους συναλλαγών και ανταγωνισμού στην Ένωση σε βαθμό αντίθετο με το κοινό συμφέρον·

ε) άλλες κατηγορίες ενισχύσεων που καθορίζονται από το Συμβούλιο, το οποίο αποφασίζει προτάσει της Επιτροπής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 συνιστά κρατική ενίσχυση του άρθρου 107 παρ.1 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η κρατική αυτή ενίσχυση κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της απόφασης 2008/723/ΕΚ, ανακτάται από το Ελληνικό Δημόσιο. Βασική προϋπόθεση για να είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά ενίσχυση που χορηγήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 107 της Συνθήκης είναι ότι δεν αρκεί το επενδυτικό σχέδιο να εξυπηρετεί κάποιο από τους στόχους της διάταξης αυτής αλλά θα πρέπει να είναι απαραίτητη για την επίτευξη αυτού με την έννοια ότι δεν ενισχύονται σχέδια τα οποία ούτως ή άλλως θα υλοποιούσε η επιχείρηση.

Επιπλέον και βάσει του Ενωσιακού νομικού πλαισίου χορήγησης κρατικών ενισχύσεων η ενίσχυση πρέπει να έχει χαρακτήρα κινήτρου (σχετ. η απόφαση Δικαστηρίου της ΕΕ C-390/06, και οι αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, T-394/08, T-408/08 και T-454/08).

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 ΠΟΛ.1231/10.10.2013 με την οποία διευκρινίζεται ότι:

«I) Γενικά

1. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε, με το άρθρο 1, παρ.1 της απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007 (ΕΕ 2008 L 244, 11), ότι η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών βάσει των άρθρων 2 και 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, εξαιρουμένων αυτών που ήταν συμβατές με τους κανόνες της εσωτερικής αγοράς όπως ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης τους. Η Επιτροπή θεωρώντας ότι η Ελληνική Δημοκρατία δεν συμμορφώθηκε πλήρως, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, με την παραπάνω απόφαση προσέφυγε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την από 1ης Μαρτίου 2012 καταδικαστική απόφασή του στην υπόθεση C-354/10 έκρινε ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων, σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1, της ως άνω απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης.

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, όπως ισχύει.

[...]

II) ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ

Οι επιχειρήσεις στις οποίες πρέπει να διενεργηθεί έλεγχος ανάκτησης των εν λόγω Κρατικών ενισχύσεων, έχουν ήδη καταγραφεί από την Διεύθυνση Ελέγχων σε συνεργασία με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και τη Μονάδα Ανταγωνισμού και Κρατικών Ενισχύσεων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας. Σε όλες τις Δ.Ο.Υ., οι οποίες έχουν αρμοδιότητα διενέργειας ελέγχων, θα αποσταλούν καταστάσεις που θα αναφέρουν τις επιχειρήσεις που υπάγονται στην ελεγκτική τους αρμοδιότητα και στις οποίες πρέπει να διενεργηθεί έλεγχος. Στις Δ.Ο.Υ. που είναι ενταγμένες στο Ο.Π.Σ. ΕΛΕΝΧΙΣ η ανάθεση των υποθέσεων για έλεγχο θα γίνει μέσω του συστήματος αυτού.

Οι αναφερόμενες παραπάνω επιχειρήσεις έχουν χωριστεί σε δύο βασικές κατηγορίες:

1. Αυτές για τις οποίες έχει γίνει ήδη ολική ανάκτηση του συνόλου των εν λόγω κρατικών ενισχύσεων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007 και κατέβαλαν τα ποσά της ανάκτησης σε δόσεις. Στις επιχειρήσεις αυτές δεν θα γίνει κανένας περαιτέρω έλεγχος. Θα γίνει απλώς επανυπολογισμός των οφειλόμενων τόκων βάσει του σχετικού φακέλου που υπάρχει στις Δ.Ο.Υ. και καταλογισμός των διαφορών που θα προκύψουν σε βάρος των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα αναφερόμενα παρακάτω.

2. Αυτές για τις οποίες δεν έχει γίνει καμία ανάκτηση ή αυτές που έχει γίνει μερική ανάκτηση των ενισχύσεων βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007. Για τις επιχειρήσεις αυτές θα διενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τα βήματα που αναφέρονται παρακάτω. Διευκρινίζεται ότι μερική ανάκτηση έχουμε και στην περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση έχει λάβει ενίσχυση και στα δύο οικονομικά έτη (2004 και 2005) και έχει γίνει ανάκτηση της συνολικής ενίσχυσης του ενός έτους, ενώ για το άλλο έτος δεν έχει γίνει ανάκτηση για το σύνολο της ενίσχυσης του έτους αυτού. Στην περίπτωση αυτή για το έτος που έγινε ολική ανάκτηση θα ακολουθείται η διαδικασία της περίπτωσης 1, ενώ για το άλλο έτος θα γίνει έλεγχος για καταλογισμό του ποσού της ενίσχυσης που πρέπει να ανακτηθεί και των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο του ανατοκισμού.

Στη συνέχεια περιγράφεται η διαδικασία που θα ακολουθείται για τον έλεγχο των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν κρατικές ενισχύσεις με τη σύσταση (σχηματισμό) ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρων 2 και 3 ν.3220/2004 και τον προσδιορισμό των προς ανάκτηση ποσών.

[...]

A2. Έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007.

Δεν θα ελέγχεται, στα πλαίσια της παρούσας διαδικασίας, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007. Σύμφωνα όμως με τις διατάξεις της περιπτ. στ' της παραγ. 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012 όπως ισχύει, τα ποσά που καταβλήθηκαν ή καταλογίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 ν.3614/2007 θα αφαιρούνται από το ποσό της ενίσχυσης που θα προκύψει για ανάκτηση σε εφαρμογή των διατάξεων της περιπτ. ε' της παραγ. 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012 όπως ισχύει, τυχόν δε πιστωτικό υπόλοιπο που θα προκύπτει θα επιστρέφεται.

Σε περίπτωση που έχει γίνει ανάκτηση του συνόλου ή μέρους της κρατικής ενίσχυσης που δόθηκε με την σύσταση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004, με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.3614/2007 και το ποσό της ενίσχυσης που ανακτήθηκε καταβλήθηκε σε δόσεις θα γίνεται επανυπολογισμός των τόκων που οφείλονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. ζ' της παραγ. 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012, μέχρι την ημερομηνία ανάκτησης και η διαφορά τόκων που θα προκύπτει θα καταλογίζεται σε βάρος της επιχείρησης. Ο επανυπολογισμός των τόκων στις περιπτώσεις αυτές γίνεται κυρίως διότι οι τόκοι, βάσει των διατάξεων του ν.3614/2007, δεν είχαν υπολογιστεί σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ.

Παράδειγμα επανυπολογισμού τόκων αναφέρεται στο κεφάλαιο Δ' της παρούσας.

Σε όσες επιχειρήσεις έχει γίνει ολική ανάκτηση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007, του συνόλου της κρατικής ενίσχυσης που χορηγήθηκε με τη δημιουργία του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρων 2 και 3 ν.3220/2004, δεν θα γίνει κανένας περαιτέρω έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας στο οικονομικό έτος στο οποίο έγινε η ολική ανάκτηση, παρά μόνο επανυπολογισμός των οφειλόμενων τόκων και καταλογισμός της προκύπτουσας διαφοράς.

[...]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β. Έλεγχος συμβατότητας της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή της παραγ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 (περιπτ. δ), όπως ισχύει.

B.5.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου:

- Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να αποτελεί αρχική επένδυση (8), όπως αυτή ορίζεται στις Κατευθυντήριες Γραμμές Περιφερειακών Ενισχύσεων.
- Η έναρξη (16) του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 (28-1-2004).
- Το επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του πέντε τουλάχιστον έτη από την ολοκλήρωσή του (16).
- 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.[...])».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος του 1975: «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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη χρήση 2004, η προσφεύγουσα εταιρεία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό ποσού €220.000,00€ και έτυχε κρατικής ενίσχυσης ποσού €77.000,00 € [220.000,00€ X 35%] για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3220/2004.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ./18-11-2013 εντολής έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 που αναφέρεται στο αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3220/2004 κρίθηκε ότι δεν έγιναν αποδεκτές ως επιλέξιμες και δυνάμενες να ενισχυθούν από συμβατό με την εσωτερική αγορά καθεστώς επενδύσεων ως αναφέρονται στην από 26-4-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών:

α) Όλες οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες στα πλαίσια του επενδυτικού σχεδίου «Αγορά καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αφορά στη διαλογή, συσκευασία, αποθήκευση εμπορευμάτων και συστημάτων οργάνωσης αποθήκης» συνολικού ποσού 190.656,75€ λόγω μη επιλεξιμότητας του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου στο σύνολο του,.

β) Από τις πραγματοποιηθείσες στα πλαίσια του επενδυτικού σχεδίου «Αγορά καινούργιων Η/Υ, του αναγκαίου λογισμικού και λοιπών συστημάτων μηχανοργάνωσης» δαπάνες, δεν έγιναν δεκτές ως επιλέξιμες, δαπάνες συνολικού ποσού 6.349,61€ καθώς i) Δαπάνες ποσού 643,49€ πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.361472007703-12-2007) και ii) Δαπάνες ποσού 5.706,12 ευρώ δεν αφορούν δαπάνες αγοράς συστημάτων μηχανοργάνωσης όπως απαιτείται από την περ. ρ, παρ. 1, άρθρο 3 του ν. 2601/1998 αλλά εμφανίζονται ως αυτοπαράδοση εμπορευμάτων που είχε ήδη η επιχείρηση στην κατοχή της και επιπλέον δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τα προβλεπόμενα παραστατικά του Κ.Β.Σ..

Συνεπώς από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών κρίθηκε ότι Η ενίσχυση που έλαβε η επιχείρηση μέσω του σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού και κατά το μέρος που αυτή αντιστοιχεί σε μη επιλέξιμες δαπάνες ανακτάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 § 1 Ν4099/2012. Η επιχείρηση έλαβε ενίσχυση 77.000,00€ (=220.000,00€ σχηματισθέν αποθεματικό * 35% συντελεστής φορολογίας) για το οι κ. έτος 2005.

Το ανώτατο αποδεκτό ποσό ενίσχυσης βάσει των επιλέξιμων και δυνάμενων να ενισχυθούν δαπανών, είναι 16.956,06€, όπως υπολογίσθηκε στην παράγραφο 4.2.3.1. της από 26-4-2017 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Ακολούθως ο έλεγχος προέβη σε ανάκτηση χορηγηθείσας κρατικής ενίσχυσης ποσού 60.043,94€ (=77.000,00€ - 16.956,06€).

Επειδή ουδέν στοιχείο εκ των κριθέντων ως μη επιλέξιμων δαπανών στην χρήση 2007 ποσού 5.706,12 ευρώ που κρίθηκε ότι δεν αφορούν δαπάνες αγοράς συστημάτων μηχανοργάνωσης όπως απαιτείται από την περ. ρ, παρ. 1, άρθρο 3 του ν. 2601/1998 αλλά εμφανίζονται ως αυτοπαράδοση εμπορευμάτων που είχε ήδη η επιχείρηση στην κατοχή της και **επιπλέον δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τα προβλεπόμενα παραστατικά του Κ.Β.Σ. στον έλεγχο** της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προσκομίστηκε.

Επειδή, ορθά και νόμιμα, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, έγινε η μερική ανάκτηση του αφορολόγητου αποθεματικού που είχε σχηματιστεί την χρήση 2004.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-04-2017 έκθεση ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων βάσει άρ.169§1 ν. 4099/2012 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

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.

Για τους λόγους αυτούς,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24-05-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα επί της οδούΤΚ 11853 Αθήνα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων βάσει άρ.169§1 ν. 4099/2012 οικ. έτους 2005 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2004):

	Ποσά σε €
Σχηματισθέν αποθεματικό	220.000,00
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος	35%
Χορηγηθείσα ενίσχυση	77.000,00
Ενίσχυση που ανακτήθηκε με γενικές διατάξεις	0,00
Υπόλοιπο ενίσχυσης	77.000,00
Μείον: ενίσχυση συμβατή με την εσωτερική αγορά (Παρούσα αξία συνόλου επιλέξιμων δαπανών PVs x μέγιστη ένταση ενίσχυσης α)	16.956,06
Ενίσχυση προς ανάκτηση	60.043,94
Μείον: ποσό που ανακτήθηκε βάσει άρθρ. 47 ν. 3614/2007	0,00
Τελικό ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	60.043,94

Αναλογούντες τόκοι μέχρι την 25/04/2017	24.278,50
Διαφορά από επαναυπολογισμό τόκων (ποσών που ανακτήθηκαν σε δόσεις με ν. 3614/2007)	0,00
Ποσό για καταβολή	84.322,21

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.