



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα: 03/07/2017

Αριθμός απόφασης: 3667

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** «.....», με έδρα στην Καλλιθέα Αττικής, επί της οδού «.....», κατά: **α) του υπ' αριθμ. «.....» Οριστικού φύλλου ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ και β) του υπ' αριθμ. «.....» φύλλου ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τα: **α) υπ' αριθμ. «.....» Οριστικό φύλλο ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ και β) υπ' αριθμ. «.....»**

Οριστικό φύλλο ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α)Με το υπ'αριθμ. «.....» Οριστικό Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση **156.450,00 €** πλέον αναλογούντες τόκοι **74.588,41 €** ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **231.038,41 €**.

β)Με το υπ'αριθμ. «.....» Οριστικό Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση **352.142,96 €** πλέον αναλογούντες τόκοι **140.904,18 €** ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **493.047,14 €**.

Συγκεκριμένα με την υπ'αριθμ. «.....» εντολή ελέγχου πραγματοποιήθηκε έλεγχος ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων-αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003 και 01/01/2004-31/12/2004 από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ η προσφεύγουσα εταιρεία για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 2 του ν.3220/2004 το οποίο καλύφθηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	7.147.334,15	5.356.134,58
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	0,00	267.806,72
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	4.739.975,38	1.780.914,76
ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	476.516,42	389.689,43
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΌ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ	0,00	43.087,29
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	1.930.842,35	2.874.636,38
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΤΑΙ ΝΑ ΣΧΗΜΑΤΙΣΕΙ (35%	675.794,82	1.006.122,73
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΠΟΥ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΗΚΕ του ν.3220/2004	447.000,00	1.006.122,73

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΛΥΦΘΗΚΕ ΜΕ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2003	447.000,00	
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΛΥΦΘΗΚΕ ΜΕ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2005	0,00	548.539,25
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΚΑΛΥΦΘΗΚΕ ΜΕ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2005	0,00	556.744,14
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΟ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	447.000,00	1.105.283,39

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 διαπιστώθηκαν τα εξής:

A) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003

Σχετικά με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν βάσει του άρθρου 2 του ν.3220/2004 για το αποθεματικό που σχηματίστηκε στην χρήση 2003, και αφορούν το επενδυτικό σχέδιο «Τεχνολογικός εκσυγχρονισμός της επιχείρησης με αγορά συστημάτων πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών για την ανάπτυξη λογισμικών εφαρμογών με σκοπό την συμμετοχή της επιχείρησης σε έργα ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων» οι οποίες ήταν ύψους **447.000,00 ευρώ**, παρόλο που κρίθηκε ότι πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του ν.3220/2004 από τον έλεγχο του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, με τον παρόντα έλεγχο, κρίθηκε ότι δεν είναι **εξ' αρχής επιλέξιμες** σε κανένα πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων διότι πραγματοποιήθηκαν πριν την δημοσίευση του ν.3220/2004 (28/01/2004).

Συνεπώς για το ποσό της κρατικής ενίσχυσης 156.450,00 (447.000,00 Χ 35%) εκδόθηκε το υπ' αριθμ. «.....» οριστικό φύλλο ελέγχου ανάκτησης της εν λόγω κρατικής ενίσχυσης με του αναλογούντες τόκους ποσού 74.588,41 ευρώ.

B) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Σχετικά με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν βάσει του άρθρου 2 του ν.3220/2004 για το αποθεματικό που σχηματίστηκε στην χρήση 2004, και αφορούν το επενδυτικό σχέδιο «Τεχνολογικός εκσυγχρονισμός της επιχείρησης με αγορά συστημάτων πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών για την ανάπτυξη λογισμικών εφαρμογών με σκοπό την συμμετοχή της επιχείρησης σε έργα ολοκληρωμένων πληροφοριακών συστημάτων» οι οποίες ήταν ύψους **548.539,25 ευρώ** στην χρήση 2005 και **556.744,14 ευρώ** στην χρήση 2006, (ήτοι **συνολικό ποσό 1.105.283,35 ευρώ**) παρόλο που κρίθηκε ότι πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του ν.3220/2004 από τον έλεγχο του ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, με τον παρόντα έλεγχο, κρίθηκε ότι το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο δεν εντάσσεται σε κανένα καθεστώς ενίσχυσης. Συγκεκριμένα προκειμένου να εξετασθεί η συμβατότητα της ενίσχυσης του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, οι δαπάνες του επενδυτικού σχεδίου εντάχθηκαν αρχικώς στην κατηγορία των δαπανών για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας και αλιείας /υδατοκαλλιέργειας και εν συνεχεία μεταξύ των πλαισίων κρατικής ενίσχυσης (ΕΚ 70/2001, Ν.2601/1998 και Ν.3299/2004) εντάχθηκαν στο πλαίσιο χορήγησης κρατικών ενισχύσεων του επενδυτικού νόμου 3299/2004 δεδομένου ότι ο χρόνος

χορήγησης της ενίσχυσης ήταν μεταγενέστερα της 23/12/2004 και κρίθηκε εάν πληρούν τις προϋποθέσεις του εν λόγω επενδυτικού νόμου.

Σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το επενδυτικό σχέδιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις του ως άνω νόμου καθόσον δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία σχετική γνωμοδότηση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας, ως απαιτείται από τις σχετικές διατάξεις του ν.3299/2004 και εξαιτίας αυτού δεν μπορεί να ενταχθεί στο εν λόγω πλαίσιο κρατικής ενίσχυσης. Συνεπώς για το ποσό της κρατικής ενίσχυσης 352.142,96 ευρώ (1.006.122,73 Χ 35%) εκδόθηκε το υπ' αριθμ. «.....» οριστικό φύλλο ελέγχου ανάκτησης της εν λόγω κρατικής ενίσχυσης με του αναλογούντες τόκους ποσού 140.904,18 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει η επανεξέταση και η ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση διατάξεως άρθρου 78 παρ.2 Συντάγματος και άρα αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 169 παρ.1 ν.4099/2012 περί ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων.
- Παραγραφή δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου.
- Εξαίρεση των επίδικων ενισχύσεων της εταιρείας από την ανάκτηση . Η συμβατότητα των ενισχύσεων με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με την παρ.1 περ.δ. του άρθρου 169 του ν.4099/2012 είναι ένα πραγματικό γεγονός το οποίο ελέγχθηκε από τον τακτικό έλεγχο του έτους 2006, ο οποίος αποφάνθηκε αμετάκλητα τόσο για την νομιμότητα της πραγματοποίησης των αγορών των κατάλληλων επενδυτικών αγαθών, όσο και την συμβατότητα με τους ν.2601/1998 και 3299/2004.
- Λανθασμένα ο έλεγχος θεωρεί μη επιλέξιμες τις δαπάνες που αφορούν το αποθεματικό που σχηματίσθηκε στην χρήση 2003 επειδή πραγματοποιήθηκαν πριν την δημοσίευση του ν.3220/2004 (ήτοι πριν την 28/01/2004), καθόσον ο ισολογισμός από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε το αποθεματικό εγκρίθηκε από την Γενική Συνέλευση στις 30/06/2004 και οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν μετά την έγκριση του ισολογισμού δηλαδή μετά την 30/06/2004 και απλά σε κάθε περίπτωση μετά την 28/01/2004.
- Για τις επενδύσεις που αφορούν το αποθεματικό που σχηματίσθηκε το έτος 2004 εσφαλμένα τις θεωρεί μη επιλέξιμες επειδή δεν προσκομίσθηκε η Γνωμοδότηση της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας. Η γνωμοδότηση αυτή δεν είναι απαραίτητη αφενός επειδή η επένδυση της εταιρείας δεν κρίνεται με το καθεστώς του ν.2601/1998 αλλά του ν.3299/2004 και αφετέρου δεν υπάρχει μέχρι σήμερα (ημερομηνία σύνταξης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) η προβλεπόμενη Ειδική Επιτροπή Εμπειρογνομόνων για να γνωμοδοτήσει.

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.

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

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).»

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

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 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 με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται ότι:
«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003- 31/12/2004 παρατάθηκε ως ακολούθως:

- μέχρι την 30/06/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009,
- μέχρι την 31/12/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010,
- μέχρι την 31/12/2011, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010,
- μέχρι την 31/12/2012, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011, και
- μέχρι την 31/12/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012.
- Μέχρι την 31/12/2015 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013
- Μέχρι την 31/12/2016 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015
- Μέχρι την 31/12/2017 με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν.4446/2016

Επειδή, εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, για την υπόθεση της προσφεύγουσας εταιρείας έχει εκδοθεί η υπ’αριθμ. «.....» εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ. Συνεπώς σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις η προθεσμία του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου παρατάθηκε μέχρι την 31/12/2017 Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μέχρι την 31/12/2017.

Εξάλλου πέραν της μη παραγραφής της υπόθεσης, σε κάθε περίπτωση η ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων αποτελεί αναγκαστικό και άμεσο μέτρο που έχει λάβει η Διοίκηση στα πλαίσια της συμμόρφωσής βάσει της Απόφασης 2008/723/EK της 18^{ης} Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (άρθρο 5 αυτής περί άμεσης εφαρμογής) η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύει από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου.

Επειδή, βάσει της Απόφασης 2008/723/EK 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 ...»

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 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.

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

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

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

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

«Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 67 του ν. 4170/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 12.7.2013, σύμφωνα με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου.).

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** η οποία σε κάθε περίπτωση (βλ.κεφ. Β4-Β13) θέτει ως προϋπόθεση (πριν την κρίση της συμβατότητας του κάθε επενδυτικού σχεδίου με ένα Πλαίσιο ενίσχυσης) **η έναρξη του επενδυτικού σχεδίου να μην**

είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 ήτοι την 28-1-2004 και επίσης μεταξύ άλλων αναφέρει :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

A1. Έλεγχος τήρησης των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 Ν.3220/2004.

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

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

“ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

B1 Εισαγωγικά

B.1.1 Όπως ήδη αναφέρεται στο κεφάλαιο «Γενικά» της παρούσας, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό το οποίο έχει σχηματισθεί από τις επιχειρήσεις βάσει των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004, αποτελεί κρατική ενίσχυση,⁽¹⁾ η οποία οφείλει να είναι συμβατή με τους κανόνες της εσωτερικής αγοράς όπως ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της⁽¹⁵⁾, άλλως το ποσό της κρατικής ενίσχυσης θα πρέπει να ανακτηθεί από το Δημόσιο έντοκα.

Το Κεφάλαιο Β της παρούσας, **αφορά στον έλεγχο της συμβατότητας της ενίσχυσης με μία ή περισσότερες περιπτώσεις της παραγ. 1δ΄ του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012** όπως ισχύει, καθεμία εκ των οποίων αποτελεί διαφορετικό Πλαίσιο χορήγησης συμβατών με την εσωτερική αγορά κρατικών ενισχύσεων⁽¹⁾.

Συγκεκριμένα τα Πλαίσια⁽¹⁾ με τα οποία **μπορεί να κριθεί** συμβατή η ενίσχυση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις σχηματισμού του βάσει του Ν. 3220/2004, είναι τα εξής,:

- Επενδυτικός νόμος: Ν.2601/98 όσον αφορά τις διατάξεις αυτού που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ως καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων⁽²⁾ - ΝΝ 59/Α/98 (ενισχύσεις σε αρχικές επενδύσεις και λειτουργικές δαπάνες) και Ν.3299/2004 επίσης όσον αφορά τις διατάξεις αυτού που έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ως καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων - Ν.573/2004 (ενισχύσεις σε αρχικές επενδύσεις).

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

B.1.2 Οι δαπάνες με τις οποίες η επιχείρηση κάλυψε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό (στο εξής Δαπάνες του Αφορολόγητου Αποθεματικού)⁽¹⁰⁾, οι οποίες από τον προηγούμενο έλεγχο έχουν κριθεί ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του Ν.3220/2004, μπορεί να αποτελούν το σύνολο ή τμήμα ενός ή περισσότερων διακριτών επενδυτικών σχεδίων ή άλλων δράσεων (στο εξής Σχέδια)⁽⁷⁾ που αυτή

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

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

- **Κατάσταση των διακριτών σχεδίων** στα οποία εντάσσονται οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού⁽¹⁰⁾ σύμφωνα με τις οδηγίες της παραγράφου B.2 κατωτέρω, με ανάλυση των εν λόγω δαπανών ανά Σχέδιο και κατηγορία (Υπόδειγμα A1)...

.....
B.2.3 Τέλος προσδιορίζεται το Πλαίσιο⁽¹⁾ με το οποίο θα μπορούσε να είναι συμβατή η Ενίσχυση⁽¹⁾ των Δαπανών κάθε Σχεδίου εφόσον πληρούνται οι ειδικοί όροι και προϋποθέσεις αυτού. Ειδικότερα:.....

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

Για την επιλογή του κατάλληλου πλαισίου λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

- προκειμένου η ενίσχυση να κριθεί κατ' αρχήν συμβατή με τον Απαλλακτικό Κανονισμό (ΕΚ) 70/2001⁽³⁾ θα πρέπει η επιχείρηση, κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης⁽¹⁵⁾ να χαρακτηρίζεται ως Μικρομεσαία⁽⁶⁾, σύμφωνα με τον ορισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

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

• είτε βάσει του Ν. 2601/98 εφόσον ο χρόνος χορήγησης της ενίσχυσης⁽¹⁵⁾ είναι προγενέστερος της 23-12-2004

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

B.3 Έλεγχος Συμβατότητας

Σύμφωνα με τα παραπάνω για κάθε Σχέδιο⁽⁷⁾ προσδιορίζεται ένα Πλαίσιο⁽¹⁾ με το οποίο θα μπορούσε να είναι συμβατή η αναλογούσα σε αυτό κρατική ενίσχυση του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού.

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

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

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

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

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

γ) Προσδιορισμός της επιτρεπόμενης ανώτατης έντασης ενίσχυσης⁽¹²⁾.

δ) Έλεγχος τήρησης τυχόν Κανόνων Σώρευσης⁽¹⁵⁾ του Πλαισίου (σε περίπτωση που διαπιστώνεται κατά τον έλεγχο ότι τίθεται θέμα υπέρβασης των ορίων που προβλέπονται στους κανόνες σώρευσης, οι ελεγκτές θα απευθύνονται στην Δ/ση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών για οδηγίες σχετικά με τον υπολογισμό και την ανάκτηση του υπερβάλλοντος ποσού).

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

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

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

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

B.5.1 Πεδίο εφαρμογής

Επιχείρηση:

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

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

.....
B.5.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου :

- Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να αποτελεί αρχική επένδυση(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.

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

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

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

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

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει προβεί σε ανάκτηση των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών των οικ. ετών 2004 και 2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.3614/2007

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του ν.3220/2004, από τα κέρδη της χρήσης 2003, ποσού **447.000,00 ευρώ**. Σύμφωνα με την κατάσταση των διακριτών επενδυτικών σχεδίων και συγκεκριμένα του σχεδίου Α «Τεχνολογικός εκσυγχρονισμός της επιχείρησης με αγορά συστημάτων πληροφορικής...» (Υπόδειγμα Α1 οικ. έτους 2004) προκύπτει σαφώς ότι οι δαπάνες που αφορούν το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό της χρήσης 2003 είναι ποσού 447.000,00 ευρώ και πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης του ν.3220/2004 (28/1/2004) και συγκεκριμένα από το διάστημα 09/01/2003 μέχρι 31/12/2003. Συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν είναι εξ' αρχής επιλέξιμες σε κανένα πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων, ως εκ τούτου ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς την μη επιλεξιμότητα των δαπανών αυτών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή ως προς το αφορολόγητο αποθεματικό του ν.3220/2004 που σχηματίστηκε από τα κέρδη της χρήσεως που έληξε την 31/12/2004 ποσού **1.006.122,73 ευρώ**, σύμφωνα με την κατάσταση των διακριτών επενδυτικών σχεδίων και συγκεκριμένα του Σχεδίου Α' «Η εταιρεία ως επιχείρηση ανάπτυξης λογισμικού επένδυσε ποσό .. που περιλάμβανε τεχνολογικός εκσυγχρονισμός με αγορά συστημάτων πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών...» (Υπόδειγμα Α1 οικ. έτους 2005) προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν δαπάνες προς κάλυψη του ως άνω αποθεματικού, εντός της χρήσεως 2005 συνολικού ποσού **548.539,25 ευρώ** και εντός της χρήσεως 2006 συνολικού ποσού **556.744,14 ευρώ**. Για το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο προκειμένου να εξετασθεί η συμβατότητά του επιλέχθηκε το Πλαίσιο Κρατικής ενίσχυσης του επενδυτικού νόμου 3299/2004, καθόσον αρχικώς δεν μπορούσε να επιλεγεί το Πλαίσιο κανονισμού ΕΚ 70/2001 διότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποτελεί μικρομεσαία επιχείρηση και εν συνεχεία δεν επιλέχθηκε το Πλαίσιο του επενδυτικού

νόμου 2601/1998 καθόσον ο χρόνος χορήγησης της ενίσχυσης είναι μεταγενέστερος της 23/12/2004. Ως εκ τούτου επιλέχθηκε το Πλαίσιο του επενδυτικού νόμου 3299/2004, και βάσει της παρ. Β.5.2 της ΠΟΛ 1231/2013, ορίζεται ότι το επενδυτικό σχέδιο πρέπει να εντάσσεται σε μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν.3299/2004 .

Επειδή το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο, βάσει της περιγραφής του παραπέμπει σε επενδύσεις ανάπτυξης λογισμικού οι οποίες περιλαμβάνονται στα υπαγόμενα σχέδια του άρθρου 3 της παρ.1 του ν.3299/2004, ωστόσο ο χαρακτηρισμός του επενδυτικού σχεδίου ως επένδυση ανάπτυξης λογισμικού, πραγματοποιείται από ειδική επιτροπή και συγκεκριμένα από την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 7 παρ. 15 περ. (ε) του ν.3299/2004 όπου συγκεκριμένα αναφέρεται :

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

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Ανάπτυξης (Γ.Γ.Α.) του Υπουργείου Ανάπτυξης Ειδική Γνωμοδοτική Επιτροπή Εμπειρογγνωμόνων που γνωμοδοτεί για το χαρακτηρισμό: (1) των υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (2) των προϊόντων ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (3) επενδύσεων ως επενδύσεις ανάπτυξης λογισμικού, (4) επενδύσεων ως εργαστήρια εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας ή των εργαστηρίων αυτών, (5) επενδύσεων ως επενδύσεις ανάπτυξης τεχνολογιών, (6) επενδύσεων ως επενδύσεις παραγωγής καινοτομικών προϊόντων ή και εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία.».

Η εν λόγω επιτροπή συστάθηκε με την με υπ' αριθμ.Δ13/Φ7.5/6122/ 4-4-2005 (Φ.Ε.Κ. 428 Β' /4-4-2005) απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών- Ανάπτυξης και συγκεκριμένα με το άρθρο 2 ορίζεται:

«Έργο της Ειδικής Γνωμοδοτικής Επιτροπής Εμπειρογγνωμόνων είναι η γνωμοδότηση για το χαρακτηρισμό: (1) των υπηρεσιών ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (2) των προϊόντων ως εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας ή ως νέων, (3) επενδύσεων ως επενδύσεων ανάπτυξης λογισμικού, (4) επενδύσεων ως εργαστήρια εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας ή των εργαστηρίων αυτών (5) επενδύσεων ως επενδύσεων ανάπτυξης τεχνολογιών, (6) επενδύσεων ως επενδύσεων παραγωγής καινοτομικών προϊόντων ή και εισαγωγής καινοτομιών στην παραγωγική διαδικασία.».

Επειδή ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαθέτει σχετική γνωμοδότηση της ειδικής επιτροπής ως εκ τούτου δεν μπορεί το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο να ενταχθεί στο Πλαίσιο του επενδυτικού νόμου 3299/2004 αλλά και σε καμία άλλη κατηγορία Πλαισίου Κρατικής Ενίσχυσης, ώστε να θεωρηθεί συμβατό με την εσωτερική αγορά ως ορίζει το άρθρο 169 § 1 του Ν. 4099/2012 .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/02/2017 Έκθεση 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. Πειραιά, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **08/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003-31/12/2003

Ενίσχυση προς ανάκτηση βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012 η οποία χορηγήθηκε με την σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ σε €
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	447.000,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	35%
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	156.450,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ	156.450,00
Μείον ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	0,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	156.450,00
Μείον ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘ.47 ΤΟΥ Ν.3614/2007	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΓΙΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	156.450,00
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ	74.588,41
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΠΑΝΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΚΩΝ (ποσών που ανακτήθηκαν σε δόσεις με ν.3614/2007)	0,00
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	231.038,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	231.038,41

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004-31/12/2004

Ενίσχυση προς ανάκτηση βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012 η οποία χορηγήθηκε με

την σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ σε €
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	1.006.122,73
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	35%
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	352.142,96
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ	352.142,96
Μείον ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	0,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	352.142,96
Μείον ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘ.47 ΤΟΥ Ν.3614/2007	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΓΙΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	352.142,96
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ	140.904,18
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΠΑΝΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΚΩΝ (ποσών που ανακτήθηκαν σε δόσεις με ν.3614/2007)	0,00
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	493.047,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	493.047,14

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .