



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 08.02.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1292

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

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', ΑΦΜ, κατοίκου ΔΗΜΟΥ, επί της οδού, κατά του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169§1 ν.4099/2012), διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το ως άνω Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, ΑΦΜ, 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:

Με το υπ’ αριθμ. Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό ανάκτησης από ενίσχυση ύψους 159.596,80 € πλέον αναλογούντες τόκοι 63.231,32 €, ήτοι σύνολο 222.828,12 € Το καταλογισθέν ποσό αφορά ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης, **ισόποσης** του αντίστοιχου φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη της χρήσης 2004, ύψους 455.990,86 €, καθώς διαπιστώθηκε ότι, το σχέδιο απορρίφθηκε ως μη επιλέξιμο.

Στις η προσφεύγουσα κατέθεσε «Συμπληρωματικό Υπόμνημα Ενδικοφανούς Προσφυγής» και πήρε αριθμό πρωτοκόλλου, με το οποίο συνυπέβαλλε α. τα από & ερωτήματα της στο Υπ. Οικονομικών και β. τη με αριθμ. πρωτ. απάντηση του Υπ. Οικονομικών προς την

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση του παραπάνω Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η διάταξη του άρθρου 169 παρ. 1 ν. 4099/2012 αποτελεί επί της ουσίας κατά λέξη επανάληψη της ρύθμισης του άρθρου 47 του ν. 3614/2007
2. σε έγγραφο ερώτημα προς το Υπ. Οικονομικών αναφορικά με το εάν η εταιρεία μας υπάγεται στις ρυθμίσεις περί ανάκτησης αφορολόγητου αποθεματικού χρήσεων 2003-2004 βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 ν. 3614/2007, το αρμόδιο υπουργείο με τα υπ’ αριθμ. και έγγραφα, μας απάντησε, ότι “εφόσον κατά τα επίμαχα έτη σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων ν. 3220/2004 πληρούνται από την επιχείρησή σας τα κριτήρια των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, δεν τίθεται θέμα ανάκτησης του αποθεματικού αυτού”.
3. η προσβαλλόμενη πράξη είναι προδήλως παράνομη και καταχρηστική ερχόμενη σε ευθεία αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του Δικαίου αλλά και της ισότητας, αφού όμοιες περιπτώσεις κρίνονται με διαφορετικό τρόπο από την ίδια τη Διοίκηση, και ως εκ τούτου είναι απολύτως άκυρη.
4. η εκτίμηση του ελέγχου, ότι, το ΣΧΕΔΙΟ δεν αποτελεί επένδυση ή αρχική επένδυση καθώς αποτελεί συνέχεια του ΣΧΕΔΙΟΥ, είναι προδήλως και καταφανώς εσφαλμένη τόσο σε νομικό όσο και εντελώς πραγματικό επίπεδο.

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 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, και «βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως, 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». **δ)** Για την ανάκτηση των εν λόγω κρατικών ενισχύσεων, κατά το μέρος που δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, σε εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012, **ε)** κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών έγινε η ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης (ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα με τον σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 3220/2004, από τα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης 2003 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

παρὰ νόμῳ τὴν ἐνίσχυση, «δεν μπορεῖ νὰ επικαλεστεῖ τὴ δικαιολογημένη ἐμπιστοσύνη τῶν δικαιούχων νὰ νὰ ἀποφύγει τὴν υποχρέωση νὰ λάβει τὰ ἀναγκαῖα μέτρα γιὰ τὴν ἐκτέλεση ἀποφάσεως τῆς Επιτροπῆς που τὸ διατάσσει νὰ ἀναζητήσει τὴν ἐνίσχυση». Κρίθηκε δε, κατόπιν αὐτῶν, ἀπὸ τὸ Δικαστήριό ὅτι «Ἡ Ἑλληνικὴ Δημοκρατία, ἐπεὶ δὲν συμμορφώθηκε πρὸς τὴν ἀπόφαση 89/659/ΕΟΚ τῆς Επιτροπῆς, τῆς 3ῆς Μαΐου 1989, περὶ τῶν ἐνισχύσεων στὶς ἐξαγωγικὲς ἐπιχειρήσεις ὑπὸ μορφή ἀπαλλαγῆς ἀπὸ τὴν ἐκτακτὴ ἐφάπαξ εἰσφορά ἐπὶ τοῦ τμήματος τῶν κερδῶν που ἀφοροῦν τὰ ἔσοδα ἀπὸ τὶς ἐξαγωγές, εἰσφορά που ἐπιβλήθηκε με τὴν ὑπουργικὴ ἀπόφαση Ε. 3789/128, τῆς 15ῆς Μαρτίου 1988, παρέβη τὶς υποχρεώσεις που ὑπέχει ἀπὸ τὴ Συνθήκη ΕΟΚ». Ἐν συνεχείᾳ, στὸ ἀρθρο 21 τοῦ Ν. 2214/1994 (Α' 75), που, ὅπως προκύπτει καὶ ἀπὸ τὴν ἐισηγητικὴ τοῦ ἐκθέσε, θεσπίσθηκε σὲ συμμόρφωση πρὸς τὶς ὡς ἄνω ἀποφάσεις τῆς Επιτροπῆς καὶ τοῦ Δικαστηρίου τῶν Ἑυρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ὁρίσθηκαν τὰ ἀκόλουθα: «1. Το δεῦτερο ἐδάφιο τοῦ ἀρθροῦ 1 τῆς Ε. 3789/128/15.3.1988 ἀποφάσεως τοῦ Ὑπουργοῦ Οἰκονομικῶν, ἡ ὁποία κυρώθηκε με τὸ ἀρθρο 22 τοῦ ν. 1796/1988 (ΦΕΚ 152 Α') ἀντικαθίσταται, ἀφ' οὗτος ἰσχύσει, ὡς ἐξής:

Ἐπεὶ δὲ, ἐν ὅψει τῶν κριθέντων με τὶς ὡς ἄνω ἀποφάσεις τῆς Επιτροπῆς καὶ τοῦ Δικαστηρίου τῶν Ἑυρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, ἡ διάταξη τοῦ ἀρθροῦ 1 τῆς κυρωθείσης νομοθετικῆς Ε. 3789/128/15.3.1988 ἀποφάσεως τοῦ Ὑπουργοῦ Οἰκονομικῶν, κατὰ τὸ μέρος που προβλέφθηκε με αὐτὴν ἀπαλλαγὴ ἀπὸ τὴν ἐπιβληθεῖσα με τὴν ἴδια διάταξη ἐκτακτὴ ἐφ' ἅπαξ εἰσφορά, γιὰ τὰ προερχόμενα ἀπὸ ἐξαγωγές κέρδη τῶν ἐπιχειρήσεων, ἦταν ἐξ ἀρχῆς ἀνίσχυρη ὡς ἀντικειμένη στὸ ἀρθρο 92 παρ. 1 τῆς Συνθ. ΕΟΚ. Συνεπῶς, οἱ διατάξεις τοῦ ἀρθροῦ 21 τοῦ Ν. 2214/1994, με τὶς ὁποῖες, σὲ συμμόρφωση πρὸς τὶς ἀποφάσεις τῆς Επιτροπῆς καὶ τοῦ Δικαστηρίου, προβλέπεται ἡ ἀναζήτησις ἀπὸ τὶς ἐπιχειρήσεις που δὲν τὴν ἔχουν καταβάλει, τῆς εἰσφοράς ἡ ὁποία ἀναλογεῖ στα ἐν λόγω κέρδη τοὺς καὶ ἀπὸ τὴν ὁποία αὐτές οὐδέποτε εἶχαν ἐγκύρως ἐξαίρεθεῖ, δὲν συνιστοῦν ἄρση (καὶ δη ἀναδρομικὴ) φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς, ὥστε νὰ τίθεται ζήτημα παραβιάσεως ἀπὸ τὶς διατάξεις αὐτές τοῦ ἀρθροῦ 78 παρ. 2 τοῦ Συντάγματος περὶ ἀπαγορεύσεως τῆς ἀναδρομικῆς ἐπιβολῆς οἰκονομικοῦ βάρους. (ΣτΕ 1333/2002 7μελοῦς).»

Ὡς ἐκ τούτου ὁ ἰσχυρισμὸς περὶ ἀναδρομικῆς ἐφαρμογῆς νόμου καὶ μὴ νόμιμης ἀνάκλησης τῆς χορηγηθείσας κρατικῆς ἐνισχύσεως, εἶναι ἀπορριπτέος ὡς οὐσιαστικὰ καὶ νομικὰ ἀβάσιμοι.

Ἐπεὶ δὲ, σύμφωνα με τὴν Ἀπόφαση 2008/723/ΕΚ τῆς 18^{ης} Ἰουλίου 2007 τῆς Ἑυρωπαϊκῆς Επιτροπῆς:

«Ἀρθρο 1 § 1. Το καθεστῶς κρατικῶν ἐνισχύσεων που ἐφαρμόστηκε ἀπὸ τὴν Ἑλλάδα βάσει τοῦ ἀρθροῦ 2 τοῦ νόμου 3220/2004 εἶναι ἀσυμβίβαστο με τὴν κοινὴ ἀγορά....

Ἀρθρο 2

Οἱ μεμονωμένες ἐνισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει τοῦ καθεστώτος που ἀναφέρεται στὸ ἀρθρο 1 παράγραφος 1 τῆς παρούσας ἀπόφασης δὲν συνιστοῦν ἐνίσχυση ἐάν, κατὰ τὸ χρόνο τῆς χορήγησής τους, πληροῦσαν τὶς προϋποθέσεις που ὁρίζονται σὲ κανονισμό που ἔχει ἐκδοθεῖ δυνάμει τοῦ ἀρθροῦ 2 τοῦ κανονισμοῦ (ΕΚ) αριθ. 994/98 τοῦ Συμβουλίου καὶ που ἦταν ἐφαρμοστέος κατὰ τὸ χρόνο χορήγησής τῆς ἐνίσχυσης.

Ἀρθρο 3

Οἱ μεμονωμένες ἐνισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει τοῦ καθεστώτος που ἀναφέρεται στὸ ἀρθρο 1 παράγραφος 1 τῆς παρούσας ἀπόφασης οἱ ὁποῖες, κατὰ τὸ χρόνο τῆς χορήγησής τῆς, πληροῦσαν τὶς προϋποθέσεις που ὁρίζονται σὲ κανονισμό που ἔχει ἐκδοθεῖ δυνάμει τοῦ ἀρθροῦ 1 τοῦ κανονισμοῦ (ΕΚ) αριθ. 994/98 ἢ ἀπὸ ἄλλο ἐγκριθέν καθεστῶς ἐνισχύσεων, εἶναι συμβιβάσιμες με τὴν κοινὴ ἀγορὰ μέχρι τοῦ ἀνωτάτου ὁρίου ἐντασῆς ἐνίσχυσης που ἐφαρμόζεται γι' αὐτὸ τὸ εἶδος ἐνισχύσεων.

Ἀρθρο 4

1. Ἡ Ἑλλάδα οφείλει νὰ ἀνακτήσῃ ἀπὸ τοὺς δικαιούχους τὶς ἀσυμβίβαστες ἐνισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει τοῦ καθεστώτος που ἀναφέρεται στὸ ἀρθρο 1 παράγραφος 1 τῆς παρούσας ἀπόφασης.
2. Ἐπὶ τῶν ποσῶν τῶν ἐνισχύσεων που πρέπει νὰ ἀνακτηθοῦν οφείλονται τόκοι ἀπὸ τὴν ἡμερομηνία που τέθηκαν στὴ διάθεση τῶν δικαιούχων μέχρι τὸ χρόνο τῆς πραγματικῆς ἀνάκτησης.
3. Οἱ τόκοι υπολογίζονται με τὴ μέθοδο τοῦ ἀνατοκισμοῦ σύμφωνα με τὸ κεφάλαιο V τοῦ κανονισμοῦ (ΕΚ) αριθ. 794/2004 τῆς Επιτροπῆς.

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 την αρ. C-354/10 απόφαση, 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 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/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'.

η) Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη ειδική ή γενική διάταξη εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου, εκτός των αναφερομένων στην περίπτωση β', τα οποία έχουν καταστεί ή θα καταστούν οριστικά καθ' οιονδήποτε τρόπο, ακόμη και με δικαστική απόφαση.

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 (ΦΕΚ Α' 250), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 67 του ν.4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163) για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004, εκδόθηκε η ΠΟΛ.1231/10.10.2013, η οποία προβλέπει:

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

Β.4 Πλαίσιο Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001: Άρθρο 4 «Ενισχύσεις για επενδύσεις» (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.6.1)

Β.4.3 Επιλεξιμότητα Δαπανών:

Οι επενδυτικές δαπάνες οι οποίες έχουν κριθεί ότι πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του ν. 3220/2004 προκειμένου να είναι συμβατές με τον απαλλακτικό κανονισμό (ΕΚ) 70/2001 και να θεωρούνται επιλέξιμες πρέπει επιπλέον 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 το καθεστώς του Κανονισμού ΕΚ 69/2001 της Επιτροπής για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας.

- Για τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, επιλέξιμες είναι οι δαπάνες για κτιριακές εγκαταστάσεις και έργα περιβάλλοντος χώρου, μηχανήματα και εξοπλισμό.»

- Για τα άυλα στοιχεία ενεργητικού οι επενδυτικές δαπάνες είναι επιλέξιμες μόνο εφόσον αφορούν μεταφορά τεχνολογίας μέσω της απόκτησης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας και άδειας εκμετάλλευσης τεχνολογίας ή τεχνικών γνώσεων που δεν είναι κατοχυρωμένες με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας (στις επενδύσεις αυτές περιλαμβάνεται και η απόκτηση λογισμικού)

Β.4.4 Ανώτατη ένταση ενίσχυσης.

Η ανώτατη ένταση ενίσχυσης(11) επί των επιλέξιμων δαπανών που μπορεί να χορηγείται βάσει του κανονισμού (ΕΚ)70/2001, ισούται με το μέγιστο επίπεδο που προβλέπεται για τις περιφερειακές ενισχύσεις (2) σύμφωνα με το Χάρτη(12) που έχει εγκρίνει η Επιτροπή προσαυξημένο κατά 15 ποσοστιαίες μονάδες (15%) σε Ακαθάριστους όρους(11)

Τα ανωτέρω ποσοστά περιφερειακών ενισχύσεων χορηγούνται με την προϋπόθεση ότι:

- Η επένδυση έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του τουλάχιστον πέντε έτη από την ολοκλήρωσή της

- η συμμετοχή της επιχείρησης στη χρηματοδότηση αυτού ανέρχεται σε τουλάχιστον 25% (Η προϋπόθεση αυτή ικανοποιείται σε κάθε περίπτωση εκ της φύσεως του μέτρου και δεν απαιτείται περαιτέρω έλεγχος)

- Η επένδυση δεν αφορά στον τομέα των Συνθετικών ινών (20)),

- Η επένδυση δεν αφορά στον Χαλυβουργικό Τομέα(19)

Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις η ανώτατη ένταση ενίσχυσης μειώνεται σε 7,5% για τις Μεσαίες και 15 % για τις Μικρές επιχειρήσεις (σε Ακαθάριστους όρους)(11)

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).

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα σχημάτισε αφορολόγητο αποθετικό, από κέρδη της χρήσης 2004, ποσού 455.990,86 €. Προς τούτο πραγματοποίησε επενδύσεις για το ΣΧΕΔΙΟ-Δημιουργία ειδικού κτιρίου νέων παραγωγικών εγκαταστάσεων επί της νυν (κατασκευαστική φάση Β)

Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν θεωρούνται ως μη επιλέξιμες στο πλαίσιο του άρθρου 3§1^α περ. ι του ν. 2601/98, **καθότι η επένδυση δεν λειτούργησε για πέντε (5) έτη στο χώρο εγκατάστασης** (έναρξη παραγωγικής λειτουργίας και διακοπή), όπως προβλέπεται στον κανονισμό ΕΚ 70/2001 και στον αναπτυξιακό νόμο 2601/1998 και αναλύεται στις προαναφερόμενες παραγράφους (Β.4.4. και Β.5.2) της ως άνω ΠΟΛ.

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

Επειδή, η ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης, που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004, έγινε βάσει των διατάξεων του άρθρου 169§1 του ν. 4099/2012, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 67 ν. 4170/2013 καθώς και με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1231/2013 και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 3614/2007, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθούν και απορρίπτονται. Εξάλλου η επικαλούμενη αλληλογραφία της προσφεύγουσας με το Υπουργείο Οικονομικών αφορά προγενέστερο έλεγχο εφαρμογής διατάξεων άρθρου 47 ν. 3614/2007, και ως εκ τούτου δεν λαμβάνεται υπόψη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα επί συγκεκριμένων ελεγκτικών ενεργειών, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, χωρίς επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμούς και το πόρισμά της, βάσει του οποίου, οι δαπάνες με τις οποίες καλύφθηκε το αφορολόγητο αποθεματικό, που σχηματίσθηκε από τα κέρδη της χρήσης 2004,

δεν είναι επιλέξιμες προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 169 § 1 ν. 4099/2012 και της ΠΟΛ 1231/2013.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι επενδύσεις είναι σύννομες και συμβατές με την εσωτερική αγορά, περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του Νόμου, περί εξαιρέσεως της προσφεύγουσας από την ανάκτηση, καθώς και της υπαιτιότητας των ελληνικών αρχών για τη μη έγκαιρη ανάκτηση, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της φορολογικής ισότητας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και της κακής χρήσης της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης. Εξάλλου, η αρχή της νομιμότητας όταν εφαρμόζεται από τη Δημόσια Διοίκηση επιβάλει την ίση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, καθώς και τη διάφορη μεταχείριση διάφορων περιπτώσεων.

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

Επειδή, η απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών στην ελεγκτική εταιρεία, μεταξύ άλλων αναφέρει, ότι, “..... Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται η τήρηση των προαναφερόμενων συνθηκών και η εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1231/2013 από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε υπόθεσης”.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 169§1 του ν. 4099/2012 και την ΠΟΛ 1231/2013 με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπόθεσης, και το πόρισμά του αποτυπώθηκε ρητά στην οικεία έκθεση ελέγχου, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, καθώς το υπό κρίση δεν πληροί τις προϋποθέσεις των προαναφερόμενων νόμων και της ΠΟΛ 1231/2013 (μη λειτουργία για τουλάχιστον πέντε (5) έτη στην περιοχή εγκατάστασης από την ολοκλήρωσή του).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, ΑΦΜ, και την επικύρωση:

του υπ’ αριθμ. «Φύλλου Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004», του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	159.596,80
Αναλογούντες τόκοι	63.231,32
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης	222.828,12

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.