



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/01/2017

Αριθμός απόφασης: 923

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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 30/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ που

εδρεύει στο, στο, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α) του υπ' αριθμ./2016 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. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, β) του υπ' αριθμ./2016 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. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Το υπ' αριθμ./2016 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. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και β) το υπ' αριθμ./2016 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. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας , 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./2016 Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (Άρθρο 169 § 1 ν. 4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό ανάκτησης από ενίσχυση ύψους 19.961,62 € πλέον αναλογούντες τόκοι 7.884,50 €.

Το καταλογισθέν ποσό αφορά ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης, ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ποσού € 120.101,58 από κέρδη χρήσης 2004, καθώς :α) ένα επενδυτικό σχέδιο πραγματοποιήθηκε προγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης του ν.3220/2004 (28/1/2004), β) κάποιες δαπάνες κρίθηκαν μη επιλέξιμες λόγω φύσης αυτών και γ) για κάποιες δαπάνες ελήφθησαν υπόψη από τη προσφεύγουσα λανθασμένα ποσοστά έντασης ενίσχυσης..

Με το υπ' αριθμ./2016 Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (Άρθρο 169 § 1 ν. 4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό ανάκτησης από ενίσχυση ύψους 41.253,49 € πλέον αναλογούντες τόκοι 19.436,66 €

Το καταλογισθέν ποσό αφορά ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης, ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ποσού € 151.842,27 από κέρδη χρήσης 2003, καθώς το επενδυτικό σχέδιο και μέρος των δαπανών για κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης του ν.3220/2004 (28/1/2004).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Πλήρης αυθαίρετη και ανατιολόγητη απόρριψη των απόψεων της προσφεύγουσας επί της ιστορικής και νομικής βάσεως και των παρατηρήσεων του ελέγχου.
- Έλεγχος συμβατότητας επένδυσης από τον τακτικό έλεγχο 2008.
- Διαπιστώσεις διενεγηθέντος ελέγχου 2008.
- Νομική βάση πλημμέλειας ελέγχου λόγω προγενέστερου ελέγχου. Δεν προέκυψαν νέα στοιχεία ώστε να δικαιολογείται συμπληρωματικός έλεγχος.
- Εφαρμογή ειδικότερων διατάξεων, ισχύς αυτών έναντι γενικών ρυθμίσεων-εξαιρέσεις. Στον νόμο 4099/2012 δεν τίθεται κανένα χρονικός περιορισμός και δεν γίνεται συγκεκριμένη μνεία και αναφορά στην ημερομηνία 28/01/2004
- Μη εφαρμογή των διατάξεων περί «ανακλήσης κρατικών ενισχύσεων».
- Ανατιολόγητη, αντιφατική, παράνομη και πλημμελής αξιολόγηση προσκομισθέντων εγγράφων, παράνομη μη λήψη υπόψη αυτών, αυθαίρετη μετάθεση του θέματος και του βάρους αποδείξεως στη προσφεύγουσα, πλημμέλειες εκθέσεως ελέγχου, νομική φύση εγκυκλίου.
- Παραγραφή.
- Εφαρμογή διατάξεων Ν. 2992/2002 (επικουρικά)
- Λανθασμένη εφαρμογή συντελεστών φορολογίας εισοδήματος.

Επίσης επικαλείται την άποψη του Συνήγορου του Πολίτη σχεικά με τη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ του μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού αναφορικά με το Ν. 3614/2007.

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου και συγκεκριμένα στις η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών κοινοποίησε στη προσφεύγουσα την με αρ. πρωτ./2016 Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 με την οποία της γνωστοποίησε τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της εντός πέντε (5) ημερών.

Η προσφεύγουσα εντός της προθεσμίας που της χορηγήθηκε και ύστερα από τις με αρ./2016 και/2016 αιτήσεις για παράταση, κατέθεσε το με αρ./2016 υπόμνημα της, όπως αναφέρεται στη σελ. 17 της από ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ανάκτησης των αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 Ν. 3220/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις της Παρ. 1 του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012 της ΦΑΕ Αθηνών. Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αντικρούοντας τους αναλυτικά και αιτιολογημένα, όπως φαίνεται από την ως άνω έκθεση ελέγχου, σελ 17 έως 19. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλήρους αυθαίρετης και ανατιολόγητης απόρριψης των

απόψεων της επί της ιστορικής και νομικής βάσεως και των παρατηρήσεων του ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως ανίσχυρος

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 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.

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 L 10, 13.1.2001).

Στον Κανονισμό 1/2004/ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της παραγωγής, μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων (ΕΕ L 1, 3.1.2004), καθώς και στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000), μόνον εφόσον αφορούν τη μεταφορά εγκαταστάσεων γεωργικών εκμεταλλεύσεων για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

-Στον Κανονισμό 1595/2004 /ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας (ΕΕ L 291, 14.9.2004), καθώς και στο εγκεκριμένο καθεστώς ν. 621/ 2000 Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αλιείας 2000 2006 (ΕΕ C 102, 31.3.2001).»

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:

«**ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

Α:

Α1. Έλεγχος τήρησης των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 ν.3220/2004. Αρχικά στις επιχειρήσεις που σχημάτισαν ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά από τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη τους των οικονομικών ετών 2004 και 2005, είτε και των δύο οικονομικών ετών είτε του ενός μόνο από αυτά, βάσει των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004, θα διενεργείται έλεγχος ορθής τήρησης των διατάξεων αυτών. Συγκεκριμένα θα ελέγχεται:.....

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 και 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.....»

Επειδή 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 και σε κάθε περίπτωση είναι δεσμευτική για τη διοίκηση

Επειδή ο σχηματισμός των αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 2 και 3 του Ν. 3220/2004) κρίθηκε στα πλαίσια τακτικού ελέγχου από το ΠΕΚ Πειραιά σύμφωνα με τις από και συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου. Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ακολουθήθηκε η διαδικασία που ορίζεται στη ΠΟΛ 1231/2013, διενεργήθηκε αποκλειστικά έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 169 § 1 του Ν. 4099/2012, ήτοι για την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων κατά το μέρος που δεν εμπίπτουν σε μέτρα ενισχύσεων συμβατά με την εσωτερική αγορά, τα οποία περιοριστικά αναφέρονται στις περιπτώσεις γ & δ της παραγράφου 1 του άρθρου 169 ν. 4099/2012 και έγινε 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, σύμφωνα με τις από και εκθέσεις ελέγχου του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ. Οποιοσδήποτε εκ του αντιθέτου ισχυρισμός σχετικά με τη διαδικασία αυτή ανάκτησης πρέπει να απορριφθεί ως νόμο αβάσιμος.

Επειδή εξάλλου τα ευρήματα των προγενέστερα διενεργηθέντων ελέγχων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν 2238/94, ουδέποτε αμφισβητήθηκαν, αλλοιώθηκαν, τροποποιήθηκαν, ανακλήθηκαν ή επανεξετάσθηκαν. Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012, δεν έχει τη μορφή επανελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου εισοδήματος αλλά ελέγχου για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων, κατά το μέρος που δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, σε εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ.

Επειδή σύμφωνα με τη προαναφερθείσα ΠΟΛ 1231/2013 προβλέπεται:

«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.4 Πλαίσιο Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001: Άρθρο 4 «Ενισχύσεις για επενδύσεις» (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.β.1)

Το πλαίσιο έχει εφαρμογή σε Σχέδια Μικρομεσαίων(17) επιχειρήσεων με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας(5) και του τομέα αλιείας/υδατοκαλλιέργειας με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

B.4.1 Πεδίο εφαρμογής

Επιχείρηση:

Η επιχείρηση κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης(15) θα πρέπει να ήταν ως προς το Μέγεθος «Μικρομεσαία», σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής .

Ενισχυόμενοι τομείς:

Στο Παράρτημα Β.3 αναφέρονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ 1 του ν. 2601/1998 και κατ' επέκταση του ν. 3220/2004 οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001 (3)

Επί πλέον το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο δεν πρέπει να αφορά κανένα από τους παρακάτω τομείς:

- Παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία γεωργικών προϊόντων(5).
- Παραγωγή μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας /υδατοκαλλιέργειας(6)
- Βιομηχανία άνθρακα(18)
- Τομέα Μεταφορών (23)

B.4.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου:

→ Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να συνιστά «επένδυση» (δ) όπως αυτή ορίζεται στον εν λόγω Κανονισμό.

→ Η έναρξη(16) του επενδυτικού Σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 ήτοι την 28-1-2004.

B.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...

B.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)...»

Επειδή βάσει των ανωτέρω δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν την 28/01/2004 προς κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού, δεν μπορεί να είναι επιλέξιμες και να

ενταχθούν σε κάποιο πλαίσιο κρατικής ενίσχυσης είτε πρόκειται για ΕΚ 70/2001, ή Ν. 2601/1998 ή Ν. 3299/2004.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα σχημάτισε αφορολόγητο αποθετικό, από κέρδη της χρήσης 2003, ποσού € 151.842,27 για δύο επενδυτικά σχέδια. Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου, το πρώτο σχέδιο επένδυσης ύψους 271.086,40 ευρώ ξεκίνησε πριν την 28/01/2004, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 3220/2004 με συνέπεια ολόκληρο το επενδυτικό σχέδιο αν και πληροί τις διατάξεις του ν. 3220/2004, να είναι μη επιλέξιμο, ενώ οι δαπάνες του δεύτερου επενδυτικού σχεδίου ύψους 31.750,00 ευρώ κρίθηκαν επιλέξιμες με ανώτατο αποδεκτό ποσοστό ενίσχυσης 15%.

Η προσφεύγουσα σχημάτισε αφορολόγητο αποθετικό, από κέρδη της χρήσης 2004, ποσού € 120.101,58 για τρία επενδυτικά σχέδια. Σύμφωνα με την από 26/08/2016 έκθεση ελέγχου, το πρώτο σχέδιο επένδυσης ύψους 35.066,50 ευρώ ξεκίνησε πριν την 28/01/2004, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 3220/2004 με συνέπεια ολόκληρο το επενδυτικό σχέδιο αν και πληροί τις διατάξεις του ν. 3220/2004, να είναι μη επιλέξιμο, ενώ οι δαπάνες του δεύτερου επενδυτικού σχεδίου ύψους 81.747,31 ευρώ κρίθηκαν επιλέξιμες με ανώτατο αποδεκτό ποσοστό ενίσχυσης 15%. Όσον αφορά το τρίτο επενδυτικό σχέδιο ύψους 24.446,30 ευρώ, μέρος των δαπανών 3.942,30 ευρώ, που αφορούσε αγορά ραφιών, κρίθηκαν μη επιλέξιμες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2601/1998 ενώ το υπόλοιπο μέρος των δαπανών ύψους 20.504,00 ευρώ, που αφορούσε αγορά νέων ηλεκτρονικών υπολογιστών, κρίθηκαν επιλέξιμες με ανώτατο αποδεκτό ποσοστό ενίσχυσης 15%.

Επειδή, ορθά και νόμιμα βάσει των ισχυουσών διατάξεων, έγινε μερική ανάκτηση της χορηγηθείσας κρατικής ενίσχυσης για το οικονομικό έτος 2004 συνολικού ποσού 60.690,15 €, ήτοι ποσό ανάκτησης 41.253,49 € πλέον αναλογούντων τόκων ύψους 19.436,66 € και μερική ανάκτηση της χορηγηθείσας κρατικής ενίσχυσης για το οικονομικό έτος 2005 συνολικού ποσού 27.846,12 €, ήτοι ποσό ανάκτησης 19.961,62 € πλέον αναλογούντων τόκων ύψους 7.884,50 €.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, δεν παραβιάζεται, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον, ως προαναφέρθηκε **α)** 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». β) 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, γ) κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών έγινε η μερική 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 της χρήσης 2004 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

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 νομοθετικής 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 αντικειμένη στο άρθρο 92 παρ. 1 της Συνθ. ΕΟΚ. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2214/1994, με τις οποίες, σε συμμόρφωση προς τις αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου, προβλέπεται η αναζήτηση από τις επιχειρήσεις που δεν την έχουν καταβάλει, της εισφοράς η οποία αναλογεί στα εν λόγω κέρδη τους και από την οποία αυτές ουδέποτε είχαν εγκύρως εξαιρεθεί, δεν συνιστούν άρση (και δη αναδρομική) φορολογικής απαλλαγής, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβιάσεως από τις διατάξεις αυτές του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους.(ΣτΕ 1333/2002 7μελούς).»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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 σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

N.3790/2009, άρθρο 10

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2009**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010**.»

N.3842/2010, άρθρο 82

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **30.6.2010**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010**.»

N.3888/2010, άρθ.12

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2010** ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011**.»

N.4002/2011, άρθ.18

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**.»

N.4098/2012, άρθρο 2

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**.»

N.4203/2013, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 και συγκεκριμένα στις 15-11-2013, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την ανάκτηση της ληφθείσας κρατικής ενισχύσεως, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος. Εξάλλου το θέμα της παραγραφής προβλέπεται και από τις διατάξεις του άρθρου 169 παρ.1 περ. η του Ν 4099/2012 όπου αναφέρει ότι : «Πρόκειται για ανάκτηση παράνομης κρατικής ενίσχυσης όπου οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του Ν 4099/2012 και 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, 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 εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπάχθηκε στις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 3220/2004, σχηματίζοντας αφορολόγητο αποθεματικό ύψους 151.842,27 ευρώ από τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη της χρήσης 2003 και αποθεματικό ύψους 120.101,58 ευρώ από τα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης 2004 προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων ισόποσης αξίας με αυτά και τα ανωτέρω

αποθεματικά τα εμφάνισε στις εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. Ετών 2004 και 2005. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί δυνατότητα επιλογής από μέρους της και υπαγωγής της σε άλλο αναπτυξιακό νόμο πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή η ανάκτηση των αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν. 3220/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις της Περ. ζ΄ Παρ. 1 του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012, δεν αφορά φορολόγηση αποθεματικού αλλά επιστροφή κρατικών ενισχύσεων που προήλθαν μέσω της ωφέλειας του φόρου από τη μη φορολόγηση κερδών. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί λανθασμένης εφαρμογής συντελεστών φορολογίας εισοδήματος προβάλλεται αλυσιτελώς από τη προσφεύγουσα και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή η από 26/08/2016 οικεία έκθεση ελέγχου πληροί απόλυτα τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών), 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, μέρος των δαπανών με τις οποίες καλύφθηκε το αφορολόγητο αποθεματικό, που σχηματίσθηκε από τα κέρδη των χρήσεων 2003 και 2004, δεν είναι επιλέξιμες σε κανένα πλαίσιο κρατικής ενίσχυσης, προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 169 § 1 ν. 4099/2012 και της ΠΟΛ 1231/2013.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί περί έλλειψης αιτιολογίας της σχετικής εκθέσεως ελέγχου και εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του Νόμου, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/08/2016 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ανάκτησης των αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 Ν. 3220/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις της Περ. ζ΄ Παρ. 1 του άρθρου 169 του Ν. 4099/2012 της ΦΑΕ Αθηνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./2016 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

α)του υπ' αριθμ./2016 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. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	19.961,62 €
Αναλογούντες τόκοι	7.884,50 €
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης	27.846,12 €

β)του υπ' αριθμ./2016 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. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	41.253,49 €
Αναλογούντες τόκοι	19.436,66 €
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης	60.690,15 €

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 .