



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ.Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258**

Θεσσαλονίκη 04/04/2016

Αριθμός Απόφασης: 327

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β.** Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ.** Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ.** Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία και **Α.Φ.Μ.:**, κατά του με αριθμό πρωτ. Φύλλου Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)], του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2003 – 31/12/2003** και του με αριθμό πρωτ. Φύλλου Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)], του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2004 – 31/12/2004**.
 4. Το υπ' αριθμ. πρωτ. Φύλλο Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)], του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2003 – 31/12/2003**.
 5. Το υπ' αριθμ. πρωτ. Φύλλο Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)], του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2004 – 31/12/2004**.
 6. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 7. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 του Ν.4099/12 (Ανάκτηση Κρατικών Ενισχύσεων), και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, η οποία αντικατέστησε τη με αριθμό εντολή, για τις χρήσεις 2003 (οικ. έτος 2004) και 2004 (οικ. έτος 2005), συντάχθηκε η από Έκθεση Ανάκτησης Κρατικών Ενισχύσεων Άρθρου 169 Ν.4099/2012.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ανάκτησης Κρατικών Ενισχύσεων Άρθρου 169 Ν.4099/2012 ήταν η έκδοση από τη Δ.Ο.Υ. του υπ' αριθμ. Φύλλου Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)] για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01-31/12/2003 και του υπ' αριθμ. Φύλλου Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)] για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01-31/12/2004.

- Με το υπ' αρ. Φύλλου Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)], του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό ύψους 53.787,46 € (ΕΥΡΩ 36.911,59, τελικό ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση και ΕΥΡΩ 16.875,87 αναλογούντες τόκοι). Το ανωτέρω ποσό καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διότι για τη διαχειριστική περίοδο 2003 είχε σχηματίσει Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων βάσει των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004, ύψους ΕΥΡΩ 105.461,69, από τα κέρδη της χρήσης και έτυχε απαλλαγής του φόρου εισοδήματος. Στη συνέχεια όμως κρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με το άρθρο 1 παρ. 1 της Απόφασης 2008/723 Ε.Κ. της 18/07/2007 (Ε.Ε. 2008 L 244,11), ότι η σύσταση των Ειδικών Αφορολόγητων Αποθεματικών Επενδύσεων βάσει των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004 συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που δε συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και ότι τα αντίστοιχα ποσά φόρου που ωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις από το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις, εξαιρουμένων αυτών που ήταν συμβατές με τους κανόνες της εσωτερικής αγοράς, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης τους. Απόρροια της προαναφερόμενης απόφασης ήταν να ψηφιστεί το άρθρο 169 του Ν.4099/2012 με τις διατάξεις του οποίου ορίζονταν οι όροι της ανάκτησης των παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. [3220/2004](#) (σχετική

διευκρινιστική ΠΟΛ.1231/10-10-2013). Επίσης, δεν επιλέχθηκαν επενδυτικές δαπάνες για τη χρήση 2003, διότι πραγματοποιήθηκαν σε χρόνο προγενέστερο της, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.3220/2004.

- Με το υπ' αρ. Φύλλου Ελέγχου [Για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 (Άρθρο 169 παρ. 1 Ν.4099/2012)], του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό ύψους 19.710,99 € (ΕΥΡΩ 14.266,89, τελικό ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση και ΕΥΡΩ 5.444,10 αναλογούντες τόκοι). Το ανωτέρω ποσό καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διότι για τη διαχειριστική περίοδο 2004 είχε σχηματίσει Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων βάσει των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004, ύψους ΕΥΡΩ 72.811,96. Στη συνέχεια όμως κρίθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με το άρθρο 1 παρ. 1 της Απόφασης 2008/723 Ε.Κ. της 18/07/2007 (Ε.Ε. 2008 L 244,11), ότι η σύσταση των Ειδικών Αφορολόγητων Αποθεματικών Επενδύσεων βάσει των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004 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 πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις, εξαιρουμένων αυτών που ήταν συμβατές με τους κανόνες της εσωτερικής αγοράς, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησής τους. Απόρροια της προαναφερόμενης απόφασης ήταν να ψηφιστεί το άρθρο 169 του Ν.4099/2012 με τις διατάξεις του οποίου ορίζονταν οι όροι της ανάκτησης των παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. [3220/2004](#) (σχετική διευκρινιστική ΠΟΛ.1231/10-10-2013).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου για τους παρακάτω λόγους:

1. Με το άρθρο 169 του Ν.4099/2012 παραβιάζεται το άρθρο 78 παρ. 2 του συντάγματος διότι επιβάλλεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση, η προαναφερόμενη διάταξη είναι αντισυνταγματική και άρα μη εφαρμοστέα.
2. Υπάρχει πλημμελής αιτιολογία του υπ. αριθμ. φύλλου ελέγχου κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας καθότι σύμφωνα με την υπ' αρ. έκθεση ελέγχου οι επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποίησε εντός της χρήσης 2003 για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, με πλημμελή και ανεπαρκή αιτιολογία δεν είναι επιλέξιμες και συμβατές με τις περιφερειακές ενισχύσεις του επενδυτικού νόμου, επειδή πραγματοποιήθηκαν πριν από την ημέρα της δημοσίευσης του ν. 3220/2004

(28.1.2004).

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι με την εφαρμογή του άρθρου 169 παρ. 1 του Ν.4099/2012 παραβιάζεται το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος διότι επιβάλλεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση, και ότι η προαναφερόμενη διάταξη είναι αντισυνταγματική και άρα μη εφαρμοστέα, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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. Επιπρόσθετα, 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, **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 **1333/2002 απόφαση ΣΤΕ**: «...οι νομοθετικές διατάξεις με τις οποίες προβλέπεται η αναζήτηση από τις επιχειρήσεις, που δεν την έχουν καταβάλει, της εισφοράς που τους αναλογεί και από την οποία ουδέποτε είχαν εγκύρως εξαιρεθεί, δεν συνιστούν άρση (και δη αναδρομική) φορολογικής απαλλαγής, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβίασης του άρθρου 78 παράγραφος 2 Συντάγματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη **1957/1999 απόφαση ΣΤΕ**: «...η αναδρομική άρση φορολογικής απαλλαγής που χορηγήθηκε κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 78 παράγραφος 2 Συντάγματος, διότι η διάταξη αυτή αποβλέπει στην αποφυγή της, εις βάρος της ασφάλειας δικαίου, επιδίωξης των σκοπών του φόρου από τον νομοθέτη και δεν αφορά πάντως τη θέσπιση μέτρων επιβεβλημένων από την υποχρέωση ανάκτησης κρατικής ενίσχυσης».

Επειδή, σύμφωνα με τη **1861/2004 απόφαση ΣΤΕ** γίνεται δεκτό «...ότι η επιβολή της έκτακτης εισφοράς, ως αναζήτηση κρατικής ενίσχυσης δε συνιστά άρση (και δη αναδρομική) της φορολογικής απαλλαγής, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβίασης από τις διατάξεις αυτές του άρθρου 78 παράγραφος 2 του Συντάγματος, περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους» (βλέπε ομοίως και 3157/2007 και 49/2006, Συμβούλιο της Επικρατείας).

Επειδή, το **Συμβούλιο της Επικρατείας** με την υπ. αριθμ. **115/2004 απόφασή του** απέρριψε αίτηση αναίρεσης εταιρείας κατά απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας. Με την τελευταία είχε γίνει δεκτή έφεση του Δημοσίου κατά απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας με την οποία είχε ακυρωθεί αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Λάρισας επί αιτήσεως της αναιρεσείουσας για επιστροφή της καταβληθείσας έκτακτης εφάπαξ εισφοράς του νόμου 2214/1994 και είχε διαταχθεί η επιστροφή του καταβληθέντος ποσού. Σύμφωνα με την μείζονα πρόταση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας «...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 παράγραφος 1 της Συνθήκης ΕΟΚ, οι διατάξεις της οποίας έχουν, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Συντάγματος, αυξημένη τυπική ισχύ έναντι των διατάξεων κοινού νόμου του εσωτερικού δικαίου. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 21 του νόμου 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 παραβίασεως από τις διατάξεις αυτές του άρθρου 78 παράγραφος 2 του Συντάγματος περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους». Ενόψει αυτών, απέρριψε την αίτηση αναίρεσης, καθώς έκρινε ότι δεν τίθεται θέμα παραβίασης του άρθρου 78 παράγραφος 2 του Συντάγματος.

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.

Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με την εφαρμογή του άρθρου 169 παρ. 1 του Ν.4099/2012 παραβιάζεται το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος διότι επιβάλλεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση και ότι η προαναφερόμενη διάταξη είναι αντισυνταγματική και άρα μη εφαρμοστέα, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι υπάρχει πλημμελής αιτιολογία του υπ. αριθμ. φύλλου ελέγχου κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, καθότι σύμφωνα με την υπ' αρ. έκθεση ελέγχου οι επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήσαμε εντός της χρήσης 2003 για την κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, με πλημμελή και ανεπαρκή αιτιολογία, δεν είναι επιλέξιμες και συμβατές με τις περιφερειακές ενισχύσεις του επενδυτικού νόμου, επειδή πραγματοποιήθηκαν πριν από την ημέρα της δημοσίευσης του ν. 3220/2004 (28.1.2004), πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 2008/723/ΕΚ της 18^{ης} Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής:

«Άρθρο 1 § 1. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόστηκε από την Ελλάδα βάσει του άρθρου 2 του νόμου 3220/2004 είναι ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά....

Άρθρο 2

Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης δεν συνιστούν ενίσχυση εάν, κατά το χρόνο της χορήγησής τους, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου και που ήταν εφαρμοστέος κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης.

Άρθρο 3

Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης οι οποίες, κατά το χρόνο της χορήγησής της, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 ή από άλλο εγκριθέν καθεστώς ενισχύσεων, είναι συμβιβάσιμες με την κοινή αγορά μέχρι του ανωτάτου ορίου έντασης ενίσχυσης που εφαρμόζεται γι' αυτό το είδος ενισχύσεων.

Άρθρο 4

1. Η Ελλάδα οφείλει να ανακτήσει από τους δικαιούχους τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης.
2. Επί των ποσών των ενισχύσεων που πρέπει να ανακτηθούν οφείλονται τόκοι από την ημερομηνία που τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι το χρόνο της πραγματικής ανάκτησης.
3. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής.

Άρθρο 5

1. Η ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 είναι άμεση και αποτελεσματική.
2. Η Ελλάδα διασφαλίζει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.»

Επειδή, 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/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).

-Στον Κανονισμό 70/2001/EK 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/EK 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/EK 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:

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

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

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.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα σχημάτισε αφορολόγητο αποθετικό, από κέρδη της χρήσης 2003, ποσού € 105.461,69, οι δαπάνες όμως, για την κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης του ν.3220/2004 (28/1/2004), δεν είναι επιλέξιμες, όπως διευκρινίζεται και με την ΠΟΛ.1231/2013. Σημειώνεται ότι η 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 από 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, σχετική νομοθεσία, 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 2003, 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 της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας του υπ. αρ. φύλλου ελέγχου και εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του Νόμου είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με επωνυμία, με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση του υπ. αριθμ. (α/α αρ.) Φύλλου Ελέγχου, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρου 169, παρ.1 Ν.4099/2012), για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 και του υπ. αριθμ. (α/α αρ.) Φύλλου Ελέγχου, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρου 169, παρ.1 Ν.4099/2012), για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση του υπ. αριθμ. (α/α αρ.) Φύλλου Ελέγχου, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρου 169, παρ.1 Ν.4099/2012), για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	36.911,59
Αναλογούντες τόκοι (μέχρι 30/11/2015)	16.875,87
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης	53.787,46

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το υπ. αριθμ.(α/α αρ.) Φύλλο Ελέγχου, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρου 169, παρ.1 Ν.4099/2012), για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση του Φύλλου Ελέγχου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση του υπ. αριθμ. (α/α αρ.) Φύλλου Ελέγχου, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρου 169, παρ.1 Ν.4099/2012), για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση	14.266,89
Αναλογούντες τόκοι (μέχρι 30/11/2015)	5.444,10
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης	19.710,99

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το υπ. αριθμ. (α/α αρ.) Φύλλο Ελέγχου, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν.3220/2004 (Άρθρου 169, παρ.1 Ν.4099/2012), για τη Διαχειριστική Περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση του Φύλλου Ελέγχου.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α**

.....

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).