



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

Καλλιθέα 16/02/2016

Αριθμός απόφασης: 445

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., με έδρα στο Ίλιον, οδός, κατά της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποθεματικών Ν. 3220/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποθεματικών Ν. 3220/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 16/02/2016 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, Α.Φ.Μ. 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' αριθ. «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....., επιβλήθηκε σε βάρος της, Α.Φ.Μ....., ποσό ανάκτησης από κρατική ενίσχυση ύψους 251.004,33 € πλέον αναλογούντες τόκοι 48.764,47 €.

Το καταλογισθέν ποσό αφορά ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης, ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ποσού 717.155,24 € από κέρδη χρήσης, καθώς το επενδυτικό σχέδιο και οι δαπάνες για κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης του ν.3220/2004 (28/1/2004) και δεδομένου ότι δεν είχε ανακτηθεί κανένα ποσό βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 ν.3614/2007.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και εξαφάνιση - ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Η προσβαλλόμενη πράξη εξεδόθη κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 47 του ν. 3614/2007

β) Η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στις εξαιρέσεις της παρ. 1δ του άρθρ. 169 του ν. 4099/2012

γ) Εσφαλμένα έχουν υπολογιστεί το ποσό των τόκων

δ) Αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρ. 47 του ν. 3614/2007

Επειδή, βάσει της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18ης 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, σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 3614/2007, με τις οποίες ορίζεται ότι: **«Ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης**

1. Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α΄) από τα αδιανέμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 της Συνθήκης της Ε.Κ. και φορολογείται με τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος που ίσχυαν κατά το οικονομικό έτος από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε.

2. 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.

Δεν υπάγονται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου:

α) οι επιχειρήσεις οι οποίες, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού, έχουν τύχει απαλλαγής (ενίσχυσης) μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ φόρου εισοδήματος για καθένα από τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 (Κανονισμός (ΕΚ) 69/2001 της Επιτροπής, ΕΕ L 10, 13.1.2001 ενίσχυση ήσσονος σημασίας – de minimis),

β) οι επιχειρήσεις που έχουν τύχει απαλλαγής (ενίσχυσης) για ποσό φόρου εισοδήματος άνω των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ και πραγματοποίησαν δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν κατ' επιλογήν ή σωρευτικά στις ακόλουθες περιπτώσεις:

– στις διατάξεις του ν. 2601/1998 (ΦΕΚ 81 Α΄) ή του ν. 3299/2004 (ΦΕΚ 261 Α΄),

– στις Κατευθυντήριες Γραμμές σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα (ΕΕ C74, 10.3.1998) ή το Πολυτομεακό Πλαίσιο για τις περιφερειακές ενισχύσεις προς μεγάλα επενδυτικά σχέδια (ΕΕ C70, 19.3.2002),

– στον Κανονισμό (ΕΚ) 70/2001 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 L10, 13.1.2001), εφόσον πρόκειται για ενίσχυση σε μικρή ή μεσαία επιχείρηση,

– στον Κανονισμό (ΕΚ) 68/2001 της Επιτροπής της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001),

- στο Κοινοτικό Πλαίσιο των κρατικών ενισχύσεων στην έρευνα και ανάπτυξη (ΕΕ C45, 17.2.1996), εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση για σκοπούς έρευνας και ανάπτυξης,
- στο Κοινοτικό Πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος (ΕΕ L 237, 6.9.2001), εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση που αποσκοπεί στην προστασία του περιβάλλοντος,
- στο Κοινοτικό Πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C232, 12.8.2000), εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση που αποσκοπεί σε δραστηριότητες συναφείς με την παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία των γεωργικών προϊόντων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παραρτήματος Ι της Συνθήκης,
- στο Κοινοτικό Πλαίσιο σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της αλιείας και υδατοκαλλιέργειας (ΕΕ C229, 14.9.2004 και ΕΕ C19, 20.1.2001), εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση που αποσκοπεί σε δραστηριότητες που αφορούν την εκμετάλλευση ζώντων υδρόβιων πόρων και την υδατοκαλλιέργεια, μαζί με τα μέσα παραγωγής, μεταποίησης και εμπορίας των προϊόντων που προκύπτουν.

3. Για την εφαρμογή των ανωτέρω, από το ποσό του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού αφαιρούνται οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες επενδύσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο και το προκύπτον υπόλοιπο υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με το συντελεστή που ίσχυε κατά το οικονομικό έτος, από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε το αποθεματικό.

4. Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού υποχρεούνται να υποβάλουν ειδική συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους μέχρι τις 14 Δεκεμβρίου 2007.

Με τη δήλωση αυτή δηλώνεται το ποσό του αποθεματικού που υπόκειται σε φορολογία, το ποσό φόρου εισοδήματος που προκύπτει, καθώς και το ποσό των τόκων που υπολογίζονται επί του προκύπτοντος φόρου_ εισοδήματος με τη μέθοδο του ανατοκισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο κεφάλαιο V του Κανονισμού (ΕΚ) 794/2004 της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004) για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε το αποθεματικό, μέχρι το χρόνο της πραγματικής ανάκτησης αυτού (14 Δεκεμβρίου 2007). Το επιτόκιο που εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο αναφοράς που ορίζεται, για κάθε ημερολογιακό έτος, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την Ελλάδα και δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') κυρώσεις δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

Το συνολικό ποσό φόρου και τόκων που οφείλεται με βάση τη δήλωση της παραγράφου αυτής βεβαιώνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και καταβάλλεται σε τέσσερις ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες τρεις μέχρι την τελευταία

εργάσιμη ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου και Μαρτίου του έτους 2008. Οι πιο πάνω τόκοι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας καταβάλλονται στο Δημόσιο.

5. Οι πιο πάνω δηλώσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από τις αρμόδιες για τον έλεγχο φορολογικές αρχές εντός δύο μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει οφείλονται και οι τόκοι που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους μέχρι το χρόνο έκδοσης του φύλλου ελέγχου. Το συνολικό ποσό που προκύπτει για καταβολή βεβαιώνεται και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και τα εκδοθέντα φύλλα ελέγχου έχουν καταστεί οριστικά, εφόσον οι πραγματοποιηθείσες επενδύσεις δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 2601/1998.

7. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις, που κατά το πρώτο έτος μετά το σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού δεν κάλυψαν ποσοστό 33,33% του εν λόγω αποθεματικού με νέες επενδύσεις.»

Επειδή, με τη 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/EK της Επιτροπής, της 18ης Ιουλίου 2007, για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας – Αφορολόγητο αποθεματικό, καθόσον παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθεισών ως παρανόμων και ασυμβιβάστων προς την κοινή αγορά ενισχύσεων, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παράγραφος 2, καθώς και 2 και 3 της ίδιας αποφάσεως.»

Επειδή, σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 169 § 1 του Ν. 4099/2012, με τις οποίες ορίζεται ότι:

«§ 1. Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 « α) Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (Α` 15) από τα αδιανέμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, **συνιστά κρατική ενίσχυση** κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. **Το ύψος της ενίσχυσης ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τους όρους των ως άνω διατάξεων.**

β) Η ενίσχυση της περίπτωσης α` κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της Απόφασης 2008/723/EK της Επιτροπής, ανακτάται από το Ελληνικό Δημόσιο με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου με τα οποία καταλογίζονται στις οικείες επιχειρήσεις το ποσό της ενίσχυσης **και το ποσό των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο ανατοκισμού**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του

Κανονισμού 794/2004/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) (όπως αντικαταστάθηκε ως άνω με τη παρ.2 του άρθρου 67 του Ν. 4170/2013 (ΦΕΚ Α 163 12.7.2013)) 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)."

ε) Το ποσό της ανάκτησης στην περίπτωση της ως άνω περίπτωσης δ' υπολογίζεται ως η θετική διαφορά που προκύπτει αν από το φόρο εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού αφαιρεθεί το ποσό που αναλογεί με βάση την ένταση της επιτρεπόμενης ενίσχυσης ανά κατηγορία δαπάνης επί των δαπανών που εμπίπτουν στις περιπτώσεις της περίπτωσης δ'.

στ) Επί επιχειρήσεων που έχουν προβεί σε ανάκτηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 3614/2007 (Α'267) για τον υπολογισμό του τελικού ποσού της ανάκτησης αφαιρούνται τα ποσά που έχουν τυχόν ήδη καταβληθεί ή καταλογιστεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβανομένου υπ' όψιν του χρόνου καταβολής τους. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται. Το συνολικό ποσό που προκύπτει για καταβολή βεβαιώνεται και καταβάλλεται σε μια δόση, χωρίς καμία έκπτωση, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Δημόσιο του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. Οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (Α'179) κυρώσεις δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

ζ) Το ποσό των τόκων στην περίπτωση της παραγράφου 4 του άρθρου 47 του ν. 3614/2007 υπολογίζεται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 140), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης.

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

Επειδή, 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 παρ. 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.».

Επειδή σύμφωνα με παρ. 2 της ΠΟΛ 1187/2007 αναφέρεται ότι: « 2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζονται οι περιπτώσεις που δεν συντρέχει περίπτωση ανάκτησης του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού και οι οποίες έχουν ως ακολούθως:

Α) Οι επιχειρήσεις οι οποίες λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού έχουν τύχει απαλλαγής μέχρι του ποσού των 100.000 ευρώ φόρου εισοδήματος για κάθε ένα από τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 (Κανονισμός (ΕΚ) 69/2001 της Επιτροπής, ΕΕ L 10, 13.01.2001 ενίσχυση ήσσονος σημασίας - de minimis).

Β) Οι επιχειρήσεις που έχουν τύχει απαλλαγής (ενίσχυσης) για ποσό φόρου εισοδήματος άνω των 100.000 ευρώ, εάν έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν κατ' επιλογήν ή σωρευτικά στις περιπτώσεις εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του κοινοποιούμενου άρθρου.

Ειδικότερα, εξαιρούνται οι κατηγορίες επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για τις επενδυτικές και λοιπές δαπάνες τους όπως αυτές προσδιορίζονται για κάθε μία κατηγορία δραστηριότητας ανά περιοχή εφαρμογής της φορολογικής απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2601/1998 (ΦΕΚ Α' 81). Επίσης, εξαιρούνται οι κατηγορίες δαπανών των επενδυτικών σχεδίων ανά περιοχή εφαρμογής ενισχύσεων του Ν. 3299/2004 (ΦΕΚ Α' 261).

Για παράδειγμα, η δαπάνη που πραγματοποίησε ανώνυμη εταιρεία στη ζώνη της Λαυρεωτικής και αφορά στην εξόρυξη βιομηχανικών ορυκτών και με την οποία καλύφθηκε το αποθεματικό που είχε σχηματίσει από τα αδιανέμητα, κέρδη χρήσης 2004 με βάση τις διατάξεις του Ν. 3220/2004, αποτελεί εγκεκριμένη δαπάνη, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3299/2004 ανήκει στην πρώτη κατηγορία επενδύσεων και στην Γ' περιοχή. Αντίθετα, εάν η επένδυση αυτή είχε πραγματοποιηθεί στο νομό Αττικής (Α' περιοχή), τότε αυτή είναι ασυμβίβαστη. μη υπαγόμενη στο καθεστώς του ν. 2601/1998 ή του Ν.3299/2004.

Οι επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν (και στην περιοχή Α) επενδύσεις υψηλής τεχνολογίας προκειμένου να καλύψουν το αποθεματικό, πρέπει να προσκομίζουν βεβαιώσεις του Υπουργείου Ανάπτυξης για το χαρακτηρισμό των εν λόγω επενδύσεων ως υψηλής τεχνολογίας. Η βεβαίωση αυτή θα συνυποβάλλεται με τη συμπληρωματική δήλωση φορολογίας Εισοδήματος που προβλέπεται από την παράγραφο 4 του κοινοποιούμενου άρθρου. Αν η βεβαίωση αυτή δεν έχει εκδοθεί, με τη δήλωση πρέπει να συνυποβάλλεται αντίγραφο της σχετικής αίτησης, η οποία πρέπει να έχει υποβληθεί στο Υπουργείο Ανάπτυξης, αναφορικά με τη χορήγηση της βεβαίωσης. Στην περίπτωση αυτή, οι υπηρεσίες του Υπουργείου Ανάπτυξης πρέπει να επισπεύσουν τον έλεγχο και τη χορήγηση της βεβαίωσης, καθόσον ο φορολογικός έλεγχος, όπως αναφέρεται στη συνέχεια του παρόντος θα πρέπει να ολοκληρωθεί εντός 2 μηνών βάσει νόμου.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις τις περ. α, β, γ, δ, και ε, της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. Ν 3299/2004 Υπαγόμενα επενδυτικά σχέδια ορίζεται ότι: « 1. Στο καθεστώς των ενισχύσεων του Νόμου αυτού υπάγονται τα ακόλουθα επενδυτικά σχέδια, όπως αυτά προσδιορίζονται για κάθε τομέα οικονομικής δραστηριότητας, τα οποία κατανέμονται σε πέντε (5) κατηγορίες προκειμένου να οριστούν οι Παρεχόμενες ενισχύσεις.

α) Επενδυτικά σχέδια στον πρωτογενή τομέα

β) Επενδυτικά σχέδια στο δευτερογενή τομέα

γ) Επενδυτικά σχέδια στον τομέα του τουρισμού

δ) Επενδυτικά σχέδια στον τριτογενή τομέα

ε) Ειδικά επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων που ασκούν τις δραστηριότητες των περιπτώσεων (α) έως (γ) του παρόντος

ix) Επενδυτικά σχέδια για αγορά και εγκατάσταση νέων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης αποθηκών συμπεριλαμβανομένου και του αναγκαίου λογισμικού για τη δημιουργία, επέκταση ή και ανάπτυξη στο χώρο του βιομηχανοστασίου στο πλαίσιο του εκσυγχρονισμού της εφοδιαστικής αλυσίδας ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 4.».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι οι επενδυτικές δαπάνες στις οποίες προέβη ανήκουν στην περ. ix της παρ. ε του ν. 3299/2004.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αναπόσπαστο τμήμα αυτής αποτελεί η από έκθεση ελέγχου του Δ.Ε.Κ., η επένδυση της προσφεύγουσας είχε πραγματοποιηθεί στο νομό Αττικής (Α' περιοχή) και αφορά την περ. ix της παρ. ε του ν. 3299/2004, συνεπώς είναι ασυμβίβαστη και μη υπαγόμενη στο καθεστώς του ν. 2601/1998 ή του Ν.3299/2004.

Επειδή, η προσφεύγουσα το επενδυτικό σχέδιο για το οποίο σχημάτισε το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 το ξεκίνησε την 20/03/2003 ήτοι πριν την 28/01/2004 και επομένως για να είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά η ενίσχυση που χορηγήθηκε με τη σύσταση ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 **θα πρέπει να αφορά επενδυτικά σχέδια που ξεκίνησαν μετά τη δημοσίευση του σχετικού νόμου, δηλαδή σχέδια που ξεκίνησαν από 28/01/2004** και μετά και όχι προγενέστερα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό που σχημάτισε από τα κέρδη της χρήσης έχει ελεγχθεί από τα ΔΕΚκαι έγινε πλήρως αποδεκτό, πρέπει να σημειωθεί ότι στον εν λόγω έλεγχο κρίθηκε ο σχηματισμός και η κάλυψη του αφορολόγητου αποθεματικού βάσει των διατάξεων των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004, αλλά τις δαπάνες της προσφεύγουσας, η οποία είναι εγκατεστημένη στην περιοχή Α', ο έλεγχος τις έχει αναγνωρίσει για την επένδυση αυτή ως αναφερόμενη στο άρθρο 3 του Ν. 2601/1998, συντρέχει περίπτωση ανάκτησης της φορολογικής απαλλαγής γιατί η επένδυση δεν έχει πραγματοποιηθεί σε άλλη περιοχή πλην της Α' όπως απαιτεί ο νόμος.».

Όσον αφορά στο αίτημα της προσφεύγουσας περί μη σωστού υπολογισμού των τόκων που καταλογίσθηκαν με το κρινόμενο φύλλο ελέγχου, αναφέρουμε ότι η έντοκη ανάκτηση των παράνομων ενισχύσεων προβλέπεται ρητά από την παράγραφο 1 περ.β' του άρθρου 169 ν.4099/2012 « 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.».

Το ποσό των τόκων που κατέβαλλε η προσφεύγουσα με την με αρ. ταμειακή βεβαίωση και με το με αρ. διπλότυπο, κατόπιν της κοινοποίησης της με αρ. με αρ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών – Τμήμα 2^ο Τριμελές, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε το Φύλλο Ελέγχου φόρου εισοδήματος αποθεματικών του ν. 3220/2004, εκδόθηκε το με αρ. Α.Φ.Ε.Κ., το συμψηφίστηκε με άλλα χρέη της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς ο επανέλεγχος υπολόγισε τους τόκους μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της με αρ. οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος αποθεματικών του ν. 3220/2004, ήτοι μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 47 του Ν. 3614/2007 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση του με αρ., οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος αποθεματικών του ν. 3220/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Χορηγηθείσα ενίσχυση	251.004,33 €
Πλέον Αναλογούντες Τόκοι	48.764,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	299.768,80 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).