



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα: 11/12/2018

Αριθμός απόφασης: 4975

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).»
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... -» με **διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ** με έδρα στην Αττικής, Παλαιάς Εθνικής οδού Αθηνών-Θηβών, κατά του υπ' αριθμ...../13-06-2018 Φύλλου ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το υπ' αριθμ...../13-06-2018 Φύλλο ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και την από 07/06/2018 οικεία έκθεση ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ**.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... –» με **διακριτικό τίτλο «.....»**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ...../12-03-2018 **Φύλλο ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012)**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση **194.423,12 €** πλέον αναλογούντες τόκοι **81.754,37 €** ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **276.177,49 €**.

Συγκεκριμένα με την υπ'αριθμ...../18-11-2013 εντολή ελέγχου πραγματοποιήθηκε έλεγχος ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων-αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2004 προέβη στην δημιουργία αφορολογήτου αποθεματικού επενδύσεων του ν.3220/2004 ποσού 1.428.817,85 ευρώ και συνεπώς έτυχε ενίσχυσης ποσού 500.086,25 ευρώ (1.428.817,85 ευρώ Χ35%) με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος 2005.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2002-2004 δεν προέκυψαν διαφορές, και για την κάλυψη αποθεματικού του ν.3220/2004 η επιχείρηση προέβη σε παραγωγικές επενδύσεις ύψους 486.599,10 ευρώ στη χρήση 2005 και 172.342,29 ευρώ στην χρήση 2006.

Η προσφεύγουσα εταιρεία εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.3614/2007 υπέβαλε στην ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ την από 14/12/2007 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2005 σύμφωνα με την οποία δηλώθηκε ότι ποσό δαπανών ύψους 1.297.369,31 ευρώ εξαιρείται της ανάκτησης ενώ για το ποσό δαπανών ύψους 131.448,54 δήλωσε ότι προκύπτει θέμα ανάκτησης και πλήρωσε τον αναλογούντα φόρο πλέον των νομικών τόκων, ήτοι συνολικό ποσό 51.047,76 ευρώ.

Ωστόσο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ στην εν λόγω δήλωση διαπιστώθηκε ότι και οι δαπάνες ποσού 1.297.369,31 ευρώ δεν εξαιρούνται της ανάκτησης και βάσει αυτού εκδόθηκε το υπ'αριθμ...../31.10.2008 φύλλο ελέγχου στο οποίο προσδιορίστηκε διαφορά φόρου 500.086,25 ευρώ πλέον των αναλογούντων τόκων. Κατά του εν λόγω φύλλου ασκήθηκε η με αριθμ...../2009 προσφυγή για την οποία εκδόθηκε η με αριθμ...../2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε το προαναφερθέν φύλλο ελέγχου. Η εν λόγω απόφαση κατέστη αμετάκλητη καθώς κρίθηκε από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους ως μη αναιρετέα.

Με τον υπό κρίση έλεγχο, ο οποίος διενεργήθηκε στα πλαίσια της ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων σύμφωνα με το άρθρο 169 του ν.4099/2012 και της ΠΟΛ 1231/2013 διαπιστώθηκαν και καταλογίσθηκαν με τους αναλογούντες τόκους τα κάτωθι ποσά :

ΧΡΗΣΗ	2004
--------------	-------------

ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	1.428.817,85
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ (35% Χ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ)	500.086,25
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ (ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ Χ ΜΕΓΙΣΤΗ ΕΝΤΑΣΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ)	259.656,14
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	240.430,11
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 47 ν.3614/2017	51.047,76
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	194.423,12
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ	81.754,37
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	276.177,49

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012-Παράνομη απόρριψη δαπανών ύψους 119.651,31 αναφορικά με το επενδυτικό σχέδιο Α΄ και δαπανών ύψους 3.567,48 ευρώ αναφορικά με το επενδυτικό σχέδιο Β΄, ως «εκ των προτέρων μη επιλέξιμων» λόγω πραγματοποίησής τους μετά την 04.12.2007. Η εν λόγω προϋπόθεση πραγματοποίησης των δαπανών πριν τις 03.12.2007 τίθεται από την ΠΟΛ1231/2013 χωρίς ωστόσο να ευρίσκει το παραμικρό έρεισμα στο γράμμα του νόμου.
- Εσφαλμένη εφαρμογή των εντάσεων ενίσχυσης για τα επενδυτικά σχέδια Α΄ και Γ΄ κατά παράβασης της διάταξης της περίπτωσης ε της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις για επενδυτικά σχέδια του άρθρου 5 παρ.3 του ν.2601/1998 μικρής ή μεσαίας επιχείρησης βάσει του Κανονισμού 70/2001 η ένταση επιτρεπόμενης ενίσχυσης ανέρχεται σε ύψος 50% ήτοι 15% δυνάμει του Κανονισμού 70/2001 και 35% βάσει του Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων.
- Η ελεγκτική αρχή όφειλε να προβεί η ίδια σε έλεγχο ως προς τον χαρακτήρα των υπό κρίση επενδυτικών δαπανών, η απαίτησή της για την προσκόμιση σχετικών γνωμοδοτήσεων είναι παρά τον νόμο καθώς η εταιρεία δεν θα μπορούσε να λάβει τις γνωμοδοτήσεις του άρθρου 6 του ν.2601/1998 για την υπαγωγή της στις διατάξεις του ν.3220/2004 καθώς οι σχετικές επιτροπές θα ήταν αναρμόδιες να εκδώσουν τοιαύτες γνωμοδοτήσεις.
- Παράνομη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης. Η ελεγκτική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις δίχως να εξετάσει τους ισχυρισμούς της εταιρείας περί επιλογής των πλαισίων του ν.2601/1998 και του ν.3299/2004 και απέρριψε αυτούς χωρίς να βασίζεται σε επαρκή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.
- Η υπ' αριθμ...../18.11.2013 εντολή ελέγχου δεν αναγράφει την διάρκεια ελέγχου ως απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013, ως εκ τούτου ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε χωρίς νόμιμη εντολή ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος :

«Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου.»

Οι συνθήκες της ΕΕ αποτελούν διεθνείς συμφωνίες που στο σύνολό τους συνιστούν τον "καταστατικό χάρτη" της Ε.Ε., οι οποίες τελικά και υπερισχύουν των εσωτερικών νόμων (εθνικών δικαίων) των μελών-Χωρών. Οι Χώρες μέλη δεν μπορούν μετά την ένταξή τους να επικαλεστούν αντισυνταγματικότητα συνθηκών, με σκοπό την απαλλαγή τους από τις ανειλημμένες υποχρεώσεις τους.

Επίσης και οι πράξεις των οργάνων της Ε.Ε. που εκδίδονται προς εφαρμογή των διατάξεων των συνθηκών υπερισχύουν ομοίως των εθνικών (εσωτερικών) νόμων εκάστου κράτους-μέλους, όπως εν προκειμένω η C-354/10 Απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου.

Στην προκειμένη περίπτωση, **α)** Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε, με το άρθρο 1. παρ.1 της απόφασης **2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007** (ΕΕ 2008 L 244, 11), ότι η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών βάσει των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α') συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και ότι τα αντίστοιχα ποσά φόρου που ωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις από το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών θα πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις, **β)** Η Επιτροπή θεωρώντας ότι η Ελληνική Δημοκρατία δεν συμμορφώθηκε πλήρως, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, με την παραπάνω απόφαση προσέφυγε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, **γ)** Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την από 1ης Μαρτίου 2012 καταδικαστική απόφασή του στην υπόθεση C-354/10 έκρινε ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων, σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1, της ως άνω απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης, **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 2004 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, επί της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18^{ης} Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ορίζεται:

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 στην δέκατη τρίτη αιτιολογική σκέψη του **κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας**

Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [108 ΣΛΕΕ] (ΕΕ L 83, σ. 1), *έχει ως εξής:*

*«εκτιμώντας ότι, στις περιπτώσεις παράνομων ενισχύσεων που δεν είναι συμβιβάσιμες με την κοινή αγορά, θα πρέπει να αποκαθίσταται αποτελεσματικός ανταγωνισμός· ότι, για τον σκοπό αυτό, **είναι αναγκαίο να ανακτάται αμελλητί η ενίσχυση**, περιλαμβανομένων και των τόκων· ότι είναι σκόπιμο η ανάκτηση να πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διαδικασίες της εθνικής νομοθεσίας· ότι η εφαρμογή των διαδικασιών αυτών δεν θα πρέπει να εμποδίζει την αποκατάσταση αποτελεσματικού ανταγωνισμού, εμποδίζοντας την άμεση και αποτελεσματική εκτέλεση της αποφάσεως της Επιτροπής· ότι, για την επίτευξη αυτού του αποτελέσματος, τα κράτη μέλη θα πρέπει να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα που να διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα της αποφάσεως της Επιτροπής.»*

5 Το άρθρο 14, παράγραφος 3, του κανονισμού αυτού προβλέπει:

«Υπό την επιφύλαξη εκδόσεως διατάξεως του Δικαστηρίου [της Ευρωπαϊκής Ένωσης] κατ' εφαρμογή του άρθρου [278 ΣΛΕΕ], η ανάκτηση πραγματοποιείται αμελλητί και σύμφωνα με τις διαδικασίες της εθνικής νομοθεσίας του οικείου κράτους μέλους, εφόσον αυτές επιτρέπουν την άμεση και πραγματική εκτέλεση της αποφάσεως της Επιτροπής. Για τον σκοπό αυτό και σε περίπτωση κινήσεως διαδικασίας ενώπιον εθνικών δικαστηρίων, τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα που διαθέτουν στα αντίστοιχα νομικά τους συστήματα, συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών μέτρων, υπό την επιφύλαξη του δικαίου [της Ένωσης].

Το άρθρο 23, παράγραφος 1, του ίδιου κανονισμού ορίζει τα εξής:

«Εφόσον το οικείο κράτος μέλος δεν συμμορφώνεται με μια υπό όρους ή αρνητική απόφαση, και ιδίως στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 14, η Επιτροπή μπορεί να προσφεύγει απευθείας στο δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο [108], παράγραφος 2, [ΣΛΕΕ].».

Επειδή, βάσει του ως άνω νομικού πλαισίου, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την **C-354/10 απόφαση** αποφάσισε ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 4 έως 6 της αποφάσεως 2008/723/EK της Επιτροπής, της 18ης Ιουλίου 2007, για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας – Αφορολόγητο αποθεματικό, καθόσον παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθεισών ως παρανόμων και ασυμβιβάστων προς την κοινή αγορά ενισχύσεων, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παράγραφος 2, καθώς και 2 και 3 της ίδιας αποφάσεως.

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

1. Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Ν. 3220/2004 .

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

β) Η ενίσχυση της περίπτωσης α΄ κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της Απόφασης 2008/723/EK της Επιτροπής, ανακτάται από το Ελληνικό Δημόσιο με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου με τα οποία καταλογίζονται στις οικείες επιχειρήσεις το ποσό της ενίσχυσης και το ποσό των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο ανατοκισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/EK της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε 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 /ΕΚ της Επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 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 της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10.13.1.2001).
 - Στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000) εφόσον από το αφορολόγητο αποθεματικό πραγματοποιείται επένδυση που αφορά σε δραστηριότητες συναφείς με την παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία των γεωργικών προϊόντων που εμπίπτουν στο Παράρτημα Ι της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 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 σχηματίσθηκε 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 **Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1231/10-10-2013**, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, επί της οποίας βασίσθηκε και ο διενεργηθείς έλεγχος. Σύμφωνα με την παρ.5 του Γενικού μέρους της εν λόγω Απόφασης ο συγκεκριμένος έλεγχος δεν έχει τα

εννοιολογικά χαρακτηριστικά των συμπληρωματικών στοιχείων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/94), αλλά είναι αυτοτελής και ανεξάρτητος έλεγχος επιβαλλόμενος από την Ευρωπαϊκή Ένωση για ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων.

Επειδή στο Γενικό μέρος και στα κεφάλαια Α και Β της **Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1231/2013**, μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«1) Γενικά

...

2. Το ύψος της κρατικής ενίσχυσης ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκαν οι επιχειρήσεις με τον σχηματισμό ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων, βάσει των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 του Ν. 3220/2004 , από τα αδιανέμητα κέρδη τους των οικονομικών ετών 2004 και 2005.

3. Ως ημερομηνία χορήγησης της ενίσχυσης για όλες τις προς έλεγχο επιχειρήσεις, θεωρείται η τελευταία προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 Ν.2238/94 .

• Για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν στις 31/12/2003 ημερομηνία χορήγησης ενίσχυσης θεωρείται η 24/5/2004,

• Για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν στις 31/12/2004 ημερομηνία χορήγησης ενίσχυσης θεωρείται η 26/5/2005,

A1. 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 & 3 του Ν.3220/2004, θα διενεργείται έλεγχος ορθής τήρησης των διατάξεων αυτών.

Συγκεκριμένα θα ελέγχεται:

1. Αν οι επιχειρήσεις είχαν δικαίωμα σχηματισμού των εν λόγω ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών. Σημειώνεται ότι δικαίωμα για τη σύσταση ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρων 2 & 3 Ν.3220/2004 είχαν οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 του Ν.2601/1998 .

2. Αν υπολογίστηκε ορθά το ύψος των αποθεματικών που σχηματίστηκαν.

3. Αν μέσα στην επόμενη τριετία από το χρόνο σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού πραγματοποίησαν επενδυτικές και λοιπές δαπάνες ισόποσης τουλάχιστον αξίας, από τις προβλεπόμενες στις ίδιες ως άνω διατάξεις, καθώς και αν στο πρώτο έτος της τριετίας δαπανήθηκε για την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών, ποσό αξίας τουλάχιστον ίσης με το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού. Ως επενδύσεις για την κάλυψη του εν λόγω αποθεματικού νοούνται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παραγ. 1 του άρθρου 3 του Ν.2601/1998 . Ειδικά για τις εμπορικές επιχειρήσεις ως επενδύσεις ορίζονται οι αναφερόμενες στις περιπτώσεις α και β της παραγ. 2 του άρθρου 2 του Ν. 3220/2004 . Ειδικά για το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε από τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη του οικονομικού έτους 2005, θα ελέγχεται μόνο αν εντός του έτους 2005 πραγματοποιήθηκαν επενδύσεις αξίας τουλάχιστον ίσης με το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού. Εξετάζεται δε μόνο αυτή η προϋπόθεση διότι οι επιχειρήσεις, ενώ

είχαν προθεσμία να ολοκληρώσουν τις επενδυτικές και λοιπές δαπάνες τους μέχρι 31/12/2007, με την ψήφιση των διατάξεων του άρθρου 47 Ν.3614/2007 , έπαψαν να έχουν το δικαίωμα συνέχισης των ως άνω δαπανών για κάλυψη του αποθεματικού μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου, ήτοι μετά την 3/12/2007.

.....

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β:

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

Β.1 Εισαγωγικά

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

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

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

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

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

- Κανονισμός ΕΚ 70/2001⁽³⁾ της Επιτροπής που αφορά στις κρατικές ενισχύσεις σε Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ενισχύσεις σε επενδύσεις και ενισχύσεις για υπηρεσίες από εξωτερικούς συμβούλους).

.....

Για την επιλογή του κατάλληλου πλαισίου λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

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

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⁽⁶⁾ 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. 2601/98 και κατ' επέκταση του Ν. 3220/2004 οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001⁽³⁾

B.4.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου :

- Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να συνιστά «επένδυση»⁽⁸⁾ 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⁽⁹⁾ 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)

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⁾

Επισημαίνεται επίσης στους τομείς της Αυτοκινητοβιομηχανίας⁽²¹⁾ και της Ναυπηγικής Βιομηχανίας⁽²²⁾ καθώς και στα μεγάλα επενδυτικά σχέδια με επιλέξιμες δαπάνες⁽⁹⁾ άνω των 50 εκατ. ευρώ, ισχύουν ειδικοί κανόνες που περιορίζουν τα ανώτατα όρια περιφερειακών ενισχύσεων σε σχέση με τα οριζόμενα στο Χάρτη (βλέπε παραγρ.Β.5.4.4 και Β.5.4.5 και Β.5.4.6).

B.4.5 Κανόνες Σώρευσης.

Η ενίσχυση βάσει του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού αθροιζόμενη με τυχόν ενισχύσεις που έχει λάβει η επιχείρηση για άλλες επιλέξιμες βάσει του Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001 επενδυτικές δαπάνες του ίδιου Σχεδίου δεν πρέπει να υπερβαίνει την προαναφερόμενη ανώτατη ένταση.

Επίσης η ενίσχυση βάσει του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού του όλου σχεδίου (επένδυση και παροχή συμβουλών που σχετίζονται με αυτή) αθροιζόμενη και με τυχόν ενισχύσεις που έχει λάβει η επιχείρηση, βάσει του Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001, για άλλες δαπάνες του ίδιου σχεδίου, δεν πρέπει να υπερβαίνει τα όρια του άρθρου 6 του Κανονισμού, ήτοι:

- το συνολικό ακαθάριστο ποσό ενίσχυσης θα πρέπει να είναι μικρότερο των 15 εκατ. € και
- σε περίπτωση που το επιλέξιμο κόστος του όλου σχεδίου ανέρχεται σε τουλάχιστον 25 εκατ. € η ακαθάριστη ένταση της ενίσχυσης δεν πρέπει να υπερβαίνει το 50% του καθαρού ανώτατου ορίου ενίσχυσης που καθορίζεται στο Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων για το Σχέδιο

Στο Παράρτημα Β.1 παρατίθεται το ΕΝΤΥΠΟ 3.β.1 για τον έλεγχο της συμβατότητας της ενίσχυσης Σχεδίων Επενδυτικών Δαπανών για δραστηριότητες εκτός του τομέα γεωργίας και του τομέα αλιείας / υδατοκαλλιέργειας βάσει του Κανονισμού (ΕΚ)70/2001.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2004 προέβη στην δημιουργία αφορολογήτου αποθεματικού επενδύσεων του ν.3220/2004 ποσού 1.428.817,85 ευρώ και συνεπώς έτυχε ενίσχυσης ποσού 500.086,25 ευρώ (1.428.817,85 ευρώ Χ35%) με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος 2005.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2002-2004 δεν προέκυψαν διαφορές, και για την κάλυψη αποθεματικού του ν.3220/2004 η επιχείρηση προέβη σε παραγωγικές επενδύσεις ύψους 486.599,10 ευρώ στη χρήση 2005 και 172.342,29 ευρώ στην χρήση 2006.

Η προσφεύγουσα εταιρεία εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.3614/2007 υπέβαλε στην ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ την από 14/12/2007 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2005 σύμφωνα με την οποία δηλώθηκε ότι ποσό δαπανών ύψους 1.297.369,31 ευρώ εξαιρείται της ανάκτησης ενώ για το ποσό δαπανών ύψους 131.448,54 δήλωσε ότι προκύπτει θέμα ανάκτησης και πλήρωσε τον αναλογούντα φόρο πλέον των νομικών τόκων, ήτοι συνολικό ποσό 51.047,76 ευρώ.

Ωστόσο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ στην εν λόγω δήλωση διαπιστώθηκε ότι και οι δαπάνες ποσού 1.297.369,31 ευρώ δεν εξαιρούνται της ανάκτησης, ήτοι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του Ν. 2601/1998 (ΦΕΚ 81 Α΄) ή του Ν. 3299/2004 (ΦΕΚ 261 Α΄), και συνεπώς δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρ.2 του άρθρου 47 του ν.3614/2007. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε το υπ'αριθμ...../31.10.2008 φύλλο ελέγχου στο οποίο προσδιορίστηκε διαφορά φόρου 500.086,25 ευρώ πλέον των αναλογούντων τόκων. Κατά του εν λόγω φύλλου ασκήθηκε η με αριθμ...../2009 προσφυγή για την οποία εκδόθηκε η με αριθμ...../2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία δέχθηκε την προσφυγή. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από την εν λόγω δικαστική απόφαση το Δικαστήριο κατόπιν των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας περί υπαγωγής στο Κανονισμό ΕΚ 70/2001, έκρινε ότι ο έλεγχος όφειλε να αιτιολογήσει εάν συντρέχουν ή όχι και οι προϋποθέσεις εξαίρεσης της προσφεύγουσας με βάση τον Κανονισμό ΕΚ 70/2001 και προς τούτο αρχικώς εξέδωσε την/2014 προδικαστική απόφαση προκειμένου να γίνει ο σχετικός επανέλεγχος από την φορολογική αρχή. Από τον επανέλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης εμπίπτει στον Απαλλακτικό Κανονισμό ΕΚ 70/2001, ως μικρομεσαία επιχείρηση, και εν συνεχεία το δικαστήριο αποφάσισε ότι υπάγεται στις εξαιρέσεις ανάκτησης και ακύρωσε το προαναφερθέν φύλλο ελέγχου. Η εν λόγω απόφαση κατέστη αμετάκλητη καθώς κρίθηκε από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους ως μη αναίρετα.

Επειδή εν συνεχεία, διενεργήθηκε εκ νέου έλεγχος ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων στα πλαίσια της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 (ΦΕΚ Α' 250) και σε εκτέλεση της προαναφερθείσας απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1231/10-10-2013 και προκειμένου να κριθεί η συμβατότητα της χορηγηθείσας κρατικής ενίσχυσης, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε κατάσταση διακριτών επενδυτικών σχεδίων (Α,Β,Γ και Δ).

Δεδομένου ότι με την ως άνω δικαστική απόφαση κρίθηκε αμετάκλητα ότι η επιχείρηση κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης εμπίπτει στον Απαλλακτικό Κανονισμό ΕΚ 70/2001, η συμβατότητα των επενδυτικών σχεδίων κρίθηκε με βάση το πλαίσιο του εν λόγω κανονισμού, ως εκ τούτου οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί επιλογής άλλου πλαισίου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής :

-Το επενδυτικό σχέδιο Α: αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ.1 του ν.2601/98 περ.α που είναι συμβατές με τον κανονισμό ΕΚ 70/2001 (ως αναφέρεται στο παράρτημα Β3 της ΠΟΛ

1231/2013) και συγκεκριμένα αφορά σε εξοπλισμό και μηχανήματα αποθήκευσης και διακίνησης, νέα παραγωγικά μηχανήματα, τεχνικές εγκαταστάσεις και εξοπλισμός, βελτιώσεις και εγκαταστάσεις κτιρίων αποθήκευσης-διακίνησης εξοπλισμός προστασίας περιβάλλοντος και εργαζομένων καθώς και εξοπλισμός έρευνας, ανάπτυξης και πιστοποίησης προϊόντων για το εργοστάσιο παραγωγής της παλαιάς Ε.Ο. Αθηνών-Θηβών στη Αττικής.

Στο σχέδιο αυτό η προσφεύγουσα εταιρεία ενέταξε δαπάνες συνολικού ποσού **984.475,50 ευρώ**. Ωστόσο δαπάνες ποσού **119.651,31 ευρώ** κρίθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση ΠΟΛ 1231/2013 εκ των προτέρων ως μη επιλέξιμες καθώς πραγματοποιήθηκαν μετά την δημοσίευση του ν.3614/2007 ήτοι μετά την 3/12/2007. Ως εκ τούτου οι δαπάνες ποσού **864.824,19 ευρώ (984.475,50-119.651,31)** κρίθηκε ότι είναι συμβατές με τον Κανονισμό ΕΚ70/2001 και επ' αυτού του ποσού προσδιορίστηκε παρούσα αξία κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης **825.482,96**. Το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο που πραγματοποιήθηκε στην Αττική εντάσσεται στην περιοχή Α του Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων και σύμφωνα με το παράρτημα Β4 της ΠΟΛ1231/2013 προκειμένου να ληφθεί υπόψη το ανώτατο όριο ενίσχυσης που ορίζεται στον Χάρτη θα πρέπει να εμπίπτει στα συγκεκριμένα σχέδια που αναφέρονται στην περίπτωση αυτή (σχέδια άρθρου 5, σχέδια Κ.Π.Σ. ...). Ωστόσο προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ένα από τα σχέδια του άρθρου 5 και να επιλεγεί ανώτατο όριο ενίσχυσης το 35% ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία θα πρέπει, ως προβλέπεται στο Παράρτημα Β4 Της ΠΟΛ 1231/2013 να υπάρχει σχετική γνωμοδότηση από την αρμόδια Επιτροπή. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται σχετική γνωμοδότηση το ανώτατο όριο ενίσχυσης είναι το 15% και συνεπώς το αποδεκτό ποσό ενίσχυσης ανέρχεται στο ποσό των **123.822,44 ευρώ (825.482,96 X 15%)**.

-Το επενδυτικό σχέδιο Β: αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ.1 του ν.2601/98 περ.ρ που είναι συμβατές με τον κανονισμό ΕΚ 70/2001 (ως αναφέρεται στο παράρτημα Β3 της ΠΟΛ 1231/2013) και συγκεκριμένα αφορά σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές, ηλεκτρονικά συστήματα, λογισμικό και περιφερειακό εξοπλισμό για την βελτίωση της παραγωγής -αποθήκευσης -διακίνησης των προϊόντων και βελτίωσης των υπηρεσιών στο εργοστάσιο παραγωγής στο της παλαιάς Ε.Ο. Αθηνών-Θηβών στη Αττικής.

Στο σχέδιο αυτό η προσφεύγουσα εταιρεία ενέταξε δαπάνες συνολικού ποσού **255.285,79 ευρώ**. Ωστόσο δαπάνες ποσού **3.567,48 ευρώ** κρίθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση ΠΟΛ 1231/2013 εκ των προτέρων ως μη επιλέξιμες καθώς πραγματοποιήθηκαν μετά την δημοσίευση του ν.3614/2007 ήτοι μετά την 3/12/2007. Ως εκ τούτου οι δαπάνες ποσού **251.718,31 ευρώ (255.285,79-3.567,48)** κρίθηκε ότι είναι συμβατές με τον Κανονισμό ΕΚ70/2001 και επ' αυτού του ποσού προσδιορίστηκε παρούσα αξία κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης **242.926,53**. Το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο που πραγματοποιήθηκε στην Αττική σύμφωνα με το παράρτημα Β4 της ΠΟΛ1231/2013, εντάσσεται στην περιοχή Α του Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων και εντάσσεται στα σχέδια άρθρου 5 χωρίς να απαιτείται για αυτό το είδος της επένδυσης σχετική γνωμοδότηση συνεπώς έχει ανώτατο όριο ενίσχυσης 50% (35% του Χάρτη πλέον 15% του ΕΚ 70/2001). Ως εκ τούτου το αποδεκτό ποσό ενίσχυσης ανέρχεται στο ποσό των **121.463,26 ευρώ (242.926,53 X 50%)**.

-Το επενδυτικό σχέδιο Γ: αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ.1 του ν.2601/98 περ.α που είναι συμβατές με τον κανονισμό ΕΚ 70/2001 (ως αναφέρεται στο παράρτημα Β3 της ΠΟΛ

1231/2013) και συγκεκριμένα αφορά σε κατασκευή κτιριακών εγκαταστάσεων στο υποκατάστημα της εταιρείας στο Οδού Λαγκαδά Θεσσαλονίκης.

Στο σχέδιο αυτό η προσφεύγουσα εταιρεία ενέταξε δαπάνες συνολικού ποσού **95.818,73 ευρώ**, επ' αυτού του ποσού προσδιορίσθηκε παρούσα αξία κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης **95.573,09**. Το εν λόγω επενδυτικό σχέδιο που πραγματοποιήθηκε στην Θεσσαλονίκη εντάσσεται στην περιοχή Α του Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων και σύμφωνα με το παράρτημα Β4 της ΠΟΛ1231/2013 προκειμένου να ληφθεί υπόψη το ανώτατο όριο ενίσχυσης που ορίζεται στον Χάρτη θα πρέπει να εμπίπτει στα συγκεκριμένα σχέδια που αναφέρονται στην περίπτωση αυτή (σχέδια άρθρου 5, σχέδια Κ.Π.Σ. ...). Ωστόσο προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ένα από τα σχέδια του άρθρου 5 και να επιλεγεί ανώτατο όριο ενίσχυσης το 35%, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία θα πρέπει, ως προβλέπεται στο Παράρτημα Β4 Της ΠΟΛ 1231/2013 να υπάρχει σχετική γνωμοδότηση από την αρμόδια Επιτροπή. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται σχετική γνωμοδότηση το ανώτατο όριο ενίσχυσης είναι το 15% και συνεπώς το αποδεκτό ποσό ενίσχυσης ανέρχεται στο ποσό των **14.335,96 ευρώ (95.573,09 X 15%)**.

-Το επενδυτικό σχέδιο Δ: αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ.1 του ν.2601/98 περ.α που είναι συμβατές με τον κανονισμό ΕΚ 70/2001 (ως αναφέρεται στο παράρτημα Β3 της ΠΟΛ 1231/2013) και συγκεκριμένα αφορά σε Ηλεκτρολογική μελέτη του υποκαταστήματος της εταιρείας στην κοινότητα Λάρισας.

Στο σχέδιο αυτό η προσφεύγουσα εταιρεία ενέταξε δαπάνες συνολικού ποσού **500,00 ευρώ** επ' αυτού του ποσού προσδιορίσθηκε παρούσα αξία κατά τον χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης **459,80 ευρώ**. Το ανωτέρω σχέδιο πραγματοποιήθηκε στη Λάρισα και εντάσσεται στην περιοχή Γ του Χάρτη ωστόσο ομοίως με ανωτέρω προβλέπεται ανώτατη ένταση ενίσχυσης 15% η οποία μειώνεται σε 7,5 % διότι η επιχείρηση λειτούργησε στην περιοχή εγκατάστασης λιγότερο από πέντε έτη, και συνεπώς το αποδεκτό ποσό ενίσχυσης ανέρχεται στο ποσό των **34,48 ευρώ (459,80 X 7,5%)**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/06/2018 Έκθεση Ελέγχου Ανάκτησης των αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και σύμφωνες με τα οριζόμενα στις εν λόγω διατάξεις και εκδοθείσες οδηγίες και εγκυκλίου.

Επειδή στο άρθρο 23 παρ.2 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'αριθμ...../0/1159/18-11-2013 εντολής ελέγχου, ειδικός έλεγχος ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων κατόπιν προσκόμισης στην ελεγκτική αρχή σχετικών εγγράφων-επενδυτικών σχεδίων και δαπανών. Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται παράνομη έκδοση της εν λόγω εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013. Ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος αφενός διότι οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013 σχετίζονται με τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, αφετέρου μια πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, εν προκειμένω δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... –» με **διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ**

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

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

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

ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	1.428.817,85
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ (35% X ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ)	500.086,25
Μείον: ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ (ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ X ΜΕΓΙΣΤΗ ΕΝΤΑΣΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ)	259.656,14
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	240.430,11
Μείον: ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 47 ν.3614/2017	51.047,76
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	194.423,12
Πλέον: ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ	81.754,37
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	276.177,49

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο

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

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .