



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

17-02-2015

Αριθμός απόφασης:

602

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των: 1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004, 2) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: 1) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004, 2) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση τουτμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με το υπ' αριθμ. «Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος», του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 70.587,39 €, πλέον 84.704,87 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169§1 του ν. 4099/2012, για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004, καθώς διαπιστώθηκε, ότι, το αντικείμενο της προσφεύγουσας δεν αναφέρεται στο άρθρο 3 του ν. 2601/1998 και κατά συνέπεια δεν δικαιούταν να διενεργήσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 2 του ν. 3220/2004 από τα κέρδη της χρήσης 2003.

2) Με το υπ' αριθμ. «Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος», του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 10.489,84 €, πλέον 12.587,82 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169§1 του ν. 4099/2012, για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004, καθώς διαπιστώθηκε, ότι, το αντικείμενο της προσφεύγουσας δεν αναφέρεται στο άρθρο 3 του ν. 2601/1998 και κατά συνέπεια δεν δικαιούταν να διενεργήσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 2 του ν. 3220/2004 από τα κέρδη της χρήσης 2004.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) η υπόθεση έχει περαιωθεί οριστικώς και δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση που περαιώθηκε, η φορολογική αρχή δεν μπορεί, μετά από έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, να προχωρήσει στη σύνταξη νέου ελέγχου για τις περαιωθείσες χρήσεις, διότι η σχετική έκθεση ελέγχου θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου για την οικεία χρήση. Συνεπώς η Δ.Ο.Υ., δεν μπορεί να προβεί στη διενέργεια επανελέγχου των αυτών στοιχείων για τις εν λόγω χρήσεις (2003-2004), τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ήδη κατά την ανωτέρω περαίωση και κάθε πράξη σχετική θα είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα.
- 2) Ο χρόνος παραγραφής για τις διαχειριστικές χρήσεις 2003-2004 συμπληρώθηκε ακόμη και καθ' όλες τις νομοθετηθείσες παρατάσεις μέχρι 31/12/2011, η δε σχετική με αρ. πρωτ. Πρόσκληση για έλεγχο, βάσει της αριθμ. εντολής ελέγχου, για πρώτη φορά μου κοινοποιήθηκε στις, και ως εκ τούτου οι εν λόγω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες. Εξάλλου η ερμηνευτική παραδοχή του Α.Ν. 515 της 24/27.8.1968 περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρων, συμπορεύεται με τη συνταγματική αρχή της ισότητας, της αρχής του Κράτους δικαίου ευθές

συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, καθόσον μάλιστα το ΔΕΚ στο όνομα των αρχών της ασφάλειας του δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών, επιβάλλει στα Κράτη μέλη τη σαφή διατύπωση κανόνων δικαίου.

- 3) *Είναι αβάσιμο το συμπέρασμα, ότι δεν είχα δικαίωμα σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 2 του ν. 3220/1994, καθόσον η επιχείρησή μου υπαγόμενη στο τομέα του τουρισμού, υπάγεται στη περίπτωση δ του άρθρου 3 του ν. 2601/1998, και συνεπώς είναι πρόδηλο ότι υπάγεται στις εξαιρέσεις που προβλέπει η παρ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, καθόσον οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν τα οικ. έτη 2004-2005 υπάγονται στις διατάξεις του ν. 2601/1998, και γι' αυτό το λόγο σχηματίστηκαν τα εν λόγω αφορολόγητα αποθεματικά.*

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, οι υπό κρίση χρήσεις 2003 και 2004, είχαν περαιωθεί οριστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008, χωρίς έλεγχο και δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία, για διενέργεια επανελέγχου και έκδοση φύλλων ελέγχου, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί ο φορολογικός έλεγχος διεξήχθη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169§1 του ν. 4099/2012, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004, δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/19954 περί ΚΦΕ, και κατά συνέπεια δεν τίθεται θέμα επανελέγχου. Εξάλλου βάσει του άρθρου 169 § 1 περίπτωση η' του ν. 4099/2012 " 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..... "

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος του 1975:

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

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

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

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

εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης, **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 των χρήσεων 2003 & 2004 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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/ΕΚ της Επιτροπής, ανακτάται** από το Ελληνικό Δημόσιο με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου με τα οποία καταλογίζονται στις οικείες επιχειρήσεις το ποσό της ενίσχυσης και το ποσό των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο ανατοκισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης. Το επιτόκιο που εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο αναφοράς που ορίζεται, για κάθε ημερολογιακό έτος, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) **Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης** οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας βάσει του Κανονισμού 69/2001/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 10, 13.1.2001), λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 5 του Κανονισμού 1998/2006/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 379, 28.12.2006).

δ) **Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης** ενισχύσεις σε επιχειρήσεις κατά το μέρος που οι επιχειρήσεις, για κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποίησαν δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν σε μία τουλάχιστον από τις ακόλουθες περιπτώσεις και το ποσό της ανάκτησης στις περιπτώσεις αυτές, υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση ε' του παρόντος.

-Στις διατάξεις του ν. 2601/1998 (Α' 81) ή του ν. 3299/ 2004 (Α' 261).

-Στον Κανονισμό 70/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L 10, 13.1.2001) εφόσον πρόκειται για ενίσχυση σε μικρή ή μεσαία επιχείρηση.

-Στον Κανονισμό 68/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001). Στον Κανονισμό 1/2004/ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της παραγωγής, μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων (ΕΕ L 1, 3.1.2004), καθώς και στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000), μόνον εφόσον αφορούν τη μεταφορά εγκαταστάσεων γεωργικών εκμεταλλεύσεων για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

-Στον Κανονισμό 1595/2004 /ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας (ΕΕ L 291, 14.9.2004), καθώς και στο

επενδύσεων μέχρι τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των συνολικών αδιανέμητων κερδών της που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους. Περαιτέρω, με τη παράγραφο 11 του ίδιου άρθρου, ορίζεται, ότι: Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τα κέρδη της χρήσης 2003 (οικονομικού έτους 2004). Στην περίπτωση αυτή, το αποθεματικό υπολογίζεται με συντελεστή μέχρι πενήντα τοις εκατό (50%) στο υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση των κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία της χρήσης 2002 (οικονομικού έτους 2003) από τα αντίστοιχα κέρδη της χρήσης 2003 (οικονομικού έτους 2004).

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα, υπέβαλλε τις με αριθμ.,, & δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, βάσει των οποίων δήλωσε τα παρακάτω:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2003	2004	2005
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ	1/1-31/12/2002	1/1-31/12/2003	1/1-31/12/2004
Ακαθάριστα Έσοδα	4.116.635,68	4.707.346,73	1.775.395,66
Κέρδη Ισολογισμού	1.571.022,39	1.006.323,29	299.709,84
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση	1.571.022,39	1.006.323,29	299.709,84
Μείον: αφορολόγητα αποθεματικά		282.349,55	41.959,37
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	1.571.022,39	723.973,74	257.750,47

και βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η προσφεύγουσα **δεν δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό τη χρήση 2003**, καθόσον είχε μικρότερα καθαρά κέρδη από τη χρήση 2002 και κατά συνέπεια δεν είχε θετική διαφορά κερδών για τον υπολογισμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2601/1998, ορίζεται, ότι:

1. Στο καθεστώς των ενισχύσεων του νόμου αυτού υπάγονται οι ακόλουθες κατηγορίες επιχειρηματικών δραστηριοτήτων για τις επενδυτικές και λοιπές δαπάνες τους, όπως αυτές προσδιορίζονται για καθεμία κατηγορία δραστηριότητας:

α. Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που ασκούν τις δραστηριότητες οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 15 του παρόντος νόμου.

β. Επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια.....

γ. Επιχειρήσεις (εργαστήρια) εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφικής, δασικής και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας.

δ. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν στους τομείς πληροφορικής, τουρισμού, έρευνας, καθώς και τεχνολογικής υποστήριξης βιοτεχνικών και βιομηχανικών δραστηριοτήτων.

ε. Επιχειρήσεις ανάπτυξης λογισμικού.

στ. Επιχειρήσεις (εργαστήρια) παροχής υπηρεσιών ποιότητας.

ζ. Μεταλλευτικές επιχειρήσεις.

η. Επιχειρήσεις εξόρυξης, επεξεργασίας και εν γένει αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών.....

θ. Οι γεωργικές επιχειρήσεις θερμοκηπιακού τύπου,

ι. Αγροτικοί ή αγροτοβιομηχανικοί συνεταιρισμοί,....

κ. Επιχειρήσεις που, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων, τυποποιούν, συσκευάζουν

λ. Επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. ή νομαρχιακής αυτοδιοίκησης....

μ. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης δημοσίας χρήσεως σταθμών αυτοκινήτων.....

ν. Επιχειρήσεις υγρών καυσίμων και υγραερίων.....

ξ. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε.....

- ο. Κέντρα κοινής επιχειρηματικής δράσης.....
- π. Εταιρείες Διεθνούς Εμπορίου.....
- ρ. Εμπορικές επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αγορά και πώληση υλικών αγαθών.
- σ. Κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης.....
- τ. Τουριστικές επιχειρήσεις
- υ. Ιερές μονές
- φ. Τεχνικές εταιρείες
- χ. Επιχειρήσεις που στεγάζονται σε παραδοσιακά ή διατηρητέα λιθόκτιστα κτίρια.....

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας (....., ως η από έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.) δεν εντάσσεται στις κατηγορίες εκείνων των επιχειρήσεων, οι οποίες βάσει του ως άνω νόμου, δύναται να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και μη σύννομος.

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

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

N.3697/2008, Άρθρο 29

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009**.»

N.3790/2009, άρθρο 10

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

N.3842/2010, άρθρο 82

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

N.3888/2010, άρθ.12

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

N.4002/2011, άρθ.18

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

N.4098/2012, άρθρο 2

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

N.4203/2013, άρθρο 22

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

α) και

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 και συγκεκριμένα στις, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την ανάκτηση της ληφθείσας κρατικής ενισχύσεως, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, δεν παραβιάζονται, οι Αρχές της Ασφάλειας του Δικαίου, της Νομικής Ασφάλειας, της αρχής της ισότητας, της αρχής του Κράτους Δικαίου, της Δικαιολογημένης και Προστατευόμενης Εμπιστοσύνης, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον, ως προαναφέρθηκε :

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)** Για την ανάκτηση των εν λόγω κρατικών ενισχύσεων, κατά το μέρος που δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, σε εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012, **γ)** κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών έγινε η 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 των χρήσεων 2003 & 2004 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις., επιπλέον δε α) το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών βασίζεται σε διατάξεις Νόμων **β)** η αρχή της ισότητας όταν εφαρμόζεται από τη Δημόσια Διοίκηση επιβάλλει την ίση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, καθώς και τη διάφορη μεταχείριση διάφορων περιπτώσεων, **γ)** η αρχή του Κράτους δικαίου αποτελεί θεμελιώδη γενική συνταγματική αρχή, το συνολικό εννοιολογικό περιεχόμενο της οποίας, συνάγεται επαγωγικά, των επιμέρους ρητών ή άρρητων συνταγματικών διατάξεων ή κανόνων συνθετικά θεωρούμενων. Η αρχή της ασφάλειας και βεβαιότητας δικαίου ή νομικής ασφάλειας, ισχύει τόσο απέναντι στα όργανα της Διοίκησης, όσο κι απέναντι στον κοινό νομοθέτη και αποβλέπει στη δημιουργία σταθερών διοικητικών καταστάσεων, **δ)** με τη νομολογία του ΣτΕ (1508/2002), με την οποία σαφώς αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου. Σαφής διάκριση, εξάλλου της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, πραγματοποιεί η ΣτΕ 412/1993: Πράγματι η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει το γενικότερο σεβασμό στις ήδη ισχύουσες νομικές πράξεις της πολιτείας, **ε)** Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την από 1ης Μαρτίου 2012 καταδικαστική απόφασή του στην υπόθεση C-354/10 έκρινε ότι

η Ελληνική Δημοκρατία παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων, σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1, της ως άνω απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης, και «βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως, εναπόκειται απλώς στις ελληνικές αρχές να λάβουν μέτρα, επιτάσσοντας τις επιχειρήσεις που επωφελήθηκαν από την ενίσχυση να καταβάλουν ποσά των οποίων το ύψος αντιστοιχεί προς το ποσό της φορολογικής απαλλαγής που τους χορηγήθηκε παρανόμως» και ότι ναι μεν «δεν μπορεί να αποκλειστεί η δυνατότητα του αποδέκτη μιας παράνομης ενισχύσεως να επικαλεστεί εξαιρετικές περιστάσεις που γέννησαν δικαιολογημένα την εμπιστοσύνη του στο νόμιμο χαρακτήρα της ενισχύσεως αυτής», πλην όμως, το κράτος μέλος (η Ελλάδα εν προκειμένω) οι αρχές του οποίου χορήγησαν παρανόμως την ενίσχυση, «δεν μπορεί να επικαλεστεί τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των δικαιούχων για να αποφύγει την υποχρέωση να λάβει τα αναγκαία μέτρα για την εκτέλεση αποφάσεως της Επιτροπής που το διατάσσει να αναζητήσει την ενίσχυση».

Ως εκ τούτου οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4099/20-12-2012 άρθρο 169 παράγραφος 1) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση

1) του υπ'αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2003.

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

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

Διαφορά φόρου	70.587,39
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	84.704,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	155.292,26

2) του υπ'αριθμ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2004.

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

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

Διαφορά φόρου	10.489,84
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.587,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.077,66

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).