



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

Καλλιθέα, 22/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1678

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα τα, κατά του **υπ' αριθμ.**

..... **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), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση 144.093,58 € πλέον αναλογούντες τόκοι 63.484,89 €.

4. Το **υπ' αριθμ.** **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), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, του οποίου ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Ανάκτησης

των αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.ζπαρ.1του άρθρου 169 του ν.4099/2012.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ. **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), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση 144.093,58 € πλέον αναλογούντες τόκοι 63.484,89 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 169 του ν.4099/2012 της από Έκθεσης Ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., στο οποίο αναφέρεται ότι υπάρχει υποχρέωση μερικής ανάκτησης της κρατικής ενίσχυσης συνολικού ποσού 560.700,00 € που χορηγήθηκε στην χρήση 2003 μέσω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού του ν.3220/2004 ύψους 1.602.000,00 € .

Συγκεκριμένα, η επιχείρηση στην χρήση 2004 πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες ύψους 1.604.608,35 € από τις οποίες 417.695,46 € δεν είναι εξ' αρχής επιλέξιμες σε κανένα Πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων γιατί πραγματοποιηθήκαν πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.3220/2004, ήτοι 28/1/2004. Βάσει αυτού κρίθηκε ότι το σύνολο των επιλέξιμων δαπανών σε τρέχουσες τιμές και σε παρούσα αξία είναι 1.186.912,89 € και το ποσό ενίσχυσης που κρίθηκε συμβατό με την εσωτερική αγορά είναι 416.606,42 €, ενώ το ποσό 144.093,58 € (560.700,00 € - 416.606,42 €) αποτελεί ενίσχυση προς ανάκτηση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη άλλως να τροποποιηθεί ώστε να απαλλαγεί από το 80% του επιβληθέντος φόρου και των τόκων επί αυτού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι διατάξεις του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012 με βάση τις οποίες εκδόθηκε το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου αντιβαίνουν στις αρχές του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των πολιτών και της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, που θεσπίζονται από το Σύνταγμα της Ελλάδος και το δίκαιο της Ευρωπαϊκής ένωσης.
- Το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία εκπρόθεσμα, εκτός δηλαδή της προθεσμίας εντός της οποίας το Δημόσιο δικαιούται να επιβάλει φόρο (παραγραφή).

Επειδή, βάσει της Απόφασης 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, βάσει της C-354/10 απόφασης, 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 εγκεκριμένο καθεστώς ν. 621/ 2000 Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αλιείας 2000 2006 (ΕΕ C 102, 31.3.2001).

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 67 του ν. 4170/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 12.7.2013, σύμφωνα με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου.

Επειδή στο Άρθρο 107 (πρώην άρθρο 87 της ΣΕΚ) της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρεται:

«1. Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.

2. Συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

- α) οι ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρος προς μεμονωμένους καταναλωτές, υπό τον όρο ότι χορηγούνται χωρίς διάκριση προελεύσεως των προϊόντων·
- β) οι ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα·
- γ) οι ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, οι οποίες θίγονται από τη διαίρεση της Γερμανίας, κατά το μέτρο που είναι αναγκαίες για την αντιστάθμιση των οικονομικών μειονεκτημάτων που προκαλούνται από τη διαίρεση αυτή. Μετά την παρέλευση πενταετίας από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισσαβώνας, το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, δύναται να εκδώσει απόφαση για την κατάργηση του παρόντος σημείου.
3. Δύνανται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:
- α) οι ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής αναπτύξεως περιοχών, στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθως χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση, καθώς και των περιοχών που αναφέρονται στο άρθρο 349, λαμβάνοντας υπόψη τη διαρθρωτική, οικονομική και κοινωνική τους κατάσταση·
- β) οι ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους·
- γ) οι ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον·
- δ) οι ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους συναλλαγών και ανταγωνισμού στην Ένωση σε βαθμό αντίθετο με το κοινό συμφέρον·
- ε) άλλες κατηγορίες ενισχύσεων που καθορίζονται από το Συμβούλιο, το οποίο αποφασίζει προτάσει της Επιτροπής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004 συνιστά κρατική ενίσχυση του άρθρου 107 παρ.1 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η κρατική αυτή ενίσχυση κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της απόφασης 2008/723/ΕΚ, ανακτάται από το Ελληνικό Δημόσιο. Βασική προϋπόθεση για να είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά ενίσχυση που χορηγήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 107 της Συνθήκης είναι ότι δεν αρκεί το επενδυτικό σχέδιο να εξυπηρετεί κάποιο από τους στόχους της διάταξης αυτής αλλά θα πρέπει να είναι απαραίτητη για την επίτευξη αυτού με την έννοια ότι δεν ενισχύονται σχέδια τα οποία ούτως ή άλλως θα υλοποιούσε η επιχείρηση.

Επιπλέον και βάσει του Ενωσιακού νομικού πλαισίου χορήγησης κρατικών ενισχύσεων η ενίσχυση πρέπει να έχει χαρακτήρα κινήτρου (σχετ. η απόφαση Δικαστηρίου της ΕΕ C-390/06 , και οι αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ,T-394/08, T-408/08 και T-454/08).

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 διευκρινίζει στα κεφ. Β2.1.Ι και Β.5.2(εν προκειμένω) ότι 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 διότι αυτά θα τα υλοποιούσε ούτως ή άλλως η επιχείρηση και δεν θα έχει το χαρακτήρα κινήτρου που θέτει ως προϋπόθεση το άρθρο 107 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και λαμβάνει υπόψη της και η απόφαση 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007(σχετ.παρ.65 και 118 της απόφασης) .

Συγκεκριμένα αναφέρει :

“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.5.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου :

✓ Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να αποτελεί αρχική επένδυση(8), όπως αυτή ορίζεται στις Κατευθυντήριες Γραμμές Περιφερειακών Ενισχύσεων.

✓ Η έναρξη (16) του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 (28-1-2004).

✓ Το επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του πέντε τουλάχιστον έτη από την ολοκλήρωσή του(16).

✓ Σε περίπτωση που η ενίσχυση εξετάζεται βάσει του ν.3299/2004 θα πρέπει επί πλέον το επενδυτικό σχέδιο να εντάσσεται σε μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3 παρ. 1 αυτού (Παράρτημα Β.5).”

“Β.5.4 Ανώτατη ένταση ενίσχυσης

Β.5.4.1 Οι παρεχόμενες ενισχύσεις από το καθεστώς του ν.2601/1998 ορίζονται στο άρθρο 5 αυτού και αποτελούν συνδυασμό διαφορετικών μέτρων, η μορφή και η ένταση (ΚΙΕ)(11) των οποίων εξαρτάται από τον τομέα δραστηριότητας του επενδυτικού σχεδίου, τον τόπο εγκατάστασής του αλλά και τα ειδικά χαρακτηριστικά αυτού. Το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό του ν.3220/2004 αποτελεί μία διαφορετική μορφή ενίσχυσης σε σχέση με αυτές που αναφέρονται στον ν.2601/1998.

Σύμφωνα με την απόφαση έγκρισης του Χάρτη Περιφερειακών Ενισχύσεων(12) από την Επιτροπή (Παράρτημα Α - επεξήγηση Πίνακα), τα όρια έντασης ενίσχυσης που ορίζονται σε αυτόν, αντιπροσωπεύουν τις μέγιστες εντάσεις ενίσχυσης αναγόμενες σε Καθαρά Ισοδύναμα Επιχορήγησης (ΚΙΕ), που θα μπορούσαν να επιτευχθούν με το συνδυασμό όλων των μέτρων ενίσχυσης που προβλέπονται στο ν. 2601/1998 η έγκριση του οποίου είχε προηγηθεί.

Κατόπιν τούτου, κατά τον έλεγχο της συμβατότητας βάσει του καθεστώτος περιφερειακών ενισχύσεων του ν.2601/1998, ως ανώτατο όριο έντασης (σε ΚΙΕ) της επιτρεπόμενης ενίσχυσης λαμβάνεται το κατά περίπτωση ποσοστό του Χάρτη.”

Επειδή, η εγκύκλιος ΠΟΛ 1231/2013 δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου ούτε τροποποιεί τις διατάξεις του άρθρου 169 § 1 Ν. 4099/2012. Δίνει οδηγίες στις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες για τον έλεγχο υποθέσεων ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-01-2014). Επίσης η ίδια εγκύκλιος δεν είναι αυθαίρετη καθόσον διευκρινίζει τις προϋποθέσεις οι οποίες ορίζονται από τις αναφερόμενες σε αυτή σχετικές διατάξεις του άρθρου 107 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Παράρτημα Β.2 Ορολογία Κεφαλαίου Β) καθώς και της υποχρεωτικά εφαρμοστέας απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007, για να είναι κάποια από τις ενισχύσεις συμβατή με την εσωτερική αγορά προκειμένου να εξαιρεθεί από την ανάκτηση.

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, ότι η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών βάσει των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α') συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και ότι τα αντίστοιχα ποσά φόρου που ωφελήθηκαν οι επιχειρήσεις από το σχηματισμό των αποθεματικών αυτών θα πρέπει να ανακτηθούν ως παράνομες ενισχύσεις, **β)** Η Επιτροπή θεωρώντας ότι η Ελληνική Δημοκρατία δεν συμμορφώθηκε πλήρως, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, με την παραπάνω απόφαση προσέφυγε στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, **γ)** Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την από 1ης Μαρτίου 2012 καταδικαστική απόφασή του στην υπόθεση C-354/10 έκρινε ότι η Ελληνική Δημοκρατία παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων, σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1, της ως άνω απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παρ. 2 καθώς και τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας απόφασης, **δ)** Για την ανάκτηση των εν λόγω κρατικών ενισχύσεων, κατά το μέρος που δεν είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά, σε εκτέλεση της απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 169 ν.4099/2012, **ε)** κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών έγινε η ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης (ισόποσης του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η προσφεύγουσα με τον σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. [3220/2004](#), από τα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης 2003 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί περί αντίθεσης προς τις αρχές του κράτους δικαίου, της ασφάλειας του δικαίου, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των πολιτών και της απαγόρευσης της

αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, που θεσπίζονται από το Σύνταγμα της Ελλάδος και το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή επιπλέον από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η Φορολογική Διοίκηση κατόπιν εκδόσεως της σχετικής απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προέβη σε άμεση νομοθετική ρύθμιση προκειμένου να λάβει τα σχετικά μέτρα περί ανάκτησης των ενισχύσεων που αντίκεινται στο κοινοτικό δίκαιο, θεσπίζοντας τις διατάξεις του αρ. 169 του ν. 4099/2012. Στην προκειμένη περίπτωση εξεδόθη η υπ' αρ. εντολή ελέγχου (η οποία τροποποιήθηκε την λόγω μετάθεσης του ελεγκτή) και εξεδόθη το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου ανάκτησης κρατικής ενίσχυσης. Ο δε επικαλούμενος από την προσφεύγουσα έλεγχος που πραγματοποιήθηκε για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, αφορούσε προσωρινό έλεγχο στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων των ν. 3220/2004 και 3614/2007 και όχι σε σχέση με τη συμβατότητα αυτών με το κοινοτικό δίκαιο.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, σχημάτισε την διαχειριστική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003 αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.3220/2004 ύψους 1.602.000,00 € , λαμβάνοντας ενίσχυση ύψους 560.700,00 €, σύμφωνα με την από 23/12/2014 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ποσό που δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε ανάκτηση του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.3614/2007.

Επειδή, οι δαπάνες του αφορολόγητου αποθεματικού, που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση 2003 (έως και 28/1/2004) ύψους 417.695,46 €, παρότι κρίθηκε ότι πληρούν τις διατάξεις του ν. 3220/2004, δεν είναι εξ' αρχής επιλέξιμες σε κανένα Πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων γιατί πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.3220/2004, ήτοι 28/1/2004, γεγονός που αποδεικνύει ότι μπορούσε να επιτευχθεί η επένδυση και χωρίς την κρατική οικονομική ενίσχυση και δεν διασφαλίζεται έτσι η αναγκαιότητα της ενίσχυσης και ο χαρακτήρας κινήτρου αυτής όπως ορίζεται στο άρθρο 107 της Συνθήκης , στην απόφαση 2008/723/EK και στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 και της ΠΟΛ 1231/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία εντάσσεται στην περιοχή (.....) και στην κατηγορία «.....» προσδιορίστηκε η ανώτατη ένταση της επιτρεπόμενης ενίσχυσης (Καθαρό Ισοδύναμο Επιχορήγησης), η οποία για τη χρήση 2003 ανέρχεται σε ποσοστό 35,1 %. (Παράρτημα Β.4. της ΠΟΛ 1231/2013 ΧΑΡΤΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΩΝ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ-ΑΝΩΤΑΤΑ ΟΡΙΑ ΕΝΤΑΣΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ 2601/98)

Επειδή, ορθά και νόμιμα, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, έγινε η μερική ανάκτηση του αφορολόγητου αποθεματικού που είχε σχηματιστεί την χρήση 2003.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α' και β' του ν. 4174/2013, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013:

Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϊσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί".

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής των αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, μετά πάροδο πενταετίας κρίνεται ως αβάσιμος, καθόσον σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο περί παραγραφής ανέλεγκτων υποθέσεων ορίζονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84§1 του ν. 2238/94** ορίζεται ότι : «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του ν. 3790/2009** (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) περί παράτασης παραγραφής ορίζεται ότι : «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.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 92 παρ. 3α του ν.3862/2010 «Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 καταργείται».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12§7 του ν.3888/2010** Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις ισχύει ότι : «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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 4 παρ. 7 του ν.3899/2010 «Το δεύτερο εδάφιο της παρ.7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α) καταργείται.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011** «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».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012** ορίζεται ότι :

«1. 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.

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§α' και β' του ν. 4203/2013 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) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 §§1, 2 και 3 του ν. 4174/2013 (όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.18.α άρθρου πρώτου Ν.4254/2014,ΦΕΚ Α 85/7.4.2014 και σύμφωνα με την περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές :

« 1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

2. Κατά παρέκκλιση του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τέλους ή εισφοράς, που έχουν εκδοθεί ή εκδίδονται κατόπιν προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ο οποίος διατάχθηκε μέχρι την 31.12.2013, δεν κωλύουν τη μετά από νέο έλεγχο μεταγενέστερη διόρθωση του. Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού που έχουν εκδοθεί ή εκδίδονται μετά από τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που διατάχθηκε έως την 31.12.2013, στις περιπτώσεις στις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 και κάθε άλλης συναφούς διάταξης, εκδίδεται μερική καταλογιστική πράξη.

3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί

εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί η υπ' αριθμ./.../...-2013 **εντολή ελέγχου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (η οποία τροποποιήθηκε την λόγω μετάθεσης του ελεγκτή) και στις/2013 απεστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμ. πρωτ. γνωστοποίηση ότι έχει επιλεγεί για έλεγχο (αριθμ. συστημένου ΕΛΤΑ), **ημερομηνία κατά την οποία θεωρείται ότι έγινε έναρξη ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 3 του ν. 4174/2013**. Επομένως, η προθεσμία παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου που έληγε στις 31.12.2013, παρατάθηκε για δύο έτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§ β' του ν. 4203/2013 και ως εκ τούτου ο σχετικός περί παραγραφής προβαλλόμενος λόγος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 από και με αρ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

Ενίσχυση προς ανάκτηση βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	1.602.000,00
ΣΥΝΤΕΛΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,35
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	560.700,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ	560.700,00
Μείον ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	416.606,42
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	144.093,58
Μείον ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘ.47 ΤΟΥ Ν.3614/2007	0,00
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΤΟΚΙΣΜΟ	144.093,58
ΤΟΚΟΙ	63.484,89
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	207.578,47
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	207.578,47

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

**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).