



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

Καλλιθέα 11 / 06 / 2015

Αριθμός Απόφασης 2461

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Τηλ.syzefxis : 213 1604564
Fax : 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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από **13/03/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή, που εδρεύει στα στο, Τ.Κ, κατά του υπ' αριθμ./**13-02-2015** Φύλλου ελέγχου για την ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση αφορολόγητων αποθεματικών ν. 3220/2004 του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ./**13-02-2015** Φύλλου ελέγχου για την ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση αφορολόγητων αποθεματικών ν. 3220/2004 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του οποίου ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 13/02/2015 έκθεση ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων άρθρου 169 ν. 4099/2012 της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 09/06/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **13/03/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή, που εδρεύει στα στο, Τ.Κ, **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. /13-02-2015 Φύλλο ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού **240.701,01 €**, πλέον αναλογούντων τόκων ποσού **88.873,94 €**, ήτοι συνολικό ποσό **329.574,95 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 25/02/2015 (ΑΤΒ, ΑΧΚ). 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 λόγω σχηματισμού από την προσφεύγουσα αφορολόγητου αποθεματικού των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 ποσού **687.717,17 €**, καθώς διαπιστώθηκε, ότι, το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο αφορούσε **την μεταποίηση και εμπορία προϊόντων που προέρχονται από τρίτες χώρες** και κατά συνέπεια δεν δικαιούταν να διενεργήσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 2 του ν. 3220/2004 από τα κέρδη της χρήσης 2004, και καταλόγισε το συνολικό ποσό της χορηγηθείσας ενίσχυσης ποσού **240.701,01 €** (ήτοι: 687.717,17 x 35%).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση του υπ' αριθμ. /**13-02-2015** Φύλλου ελέγχου ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι τα προϊόντα των οποίων έλαβε χώρα μεταποίηση δεν αγοράστηκαν από τρίτες χώρες αλλά αφορούν κλπ, που αγοράστηκαν από την εγχώρια αγορά. Τα προερχόμενα από τρίτες χώρες προϊόντα χρησιμοποιήθηκαν απλώς **ως βοηθητικές ύλες και συντηρητικά** τα οποία χρησιμοποιήθηκαν ως πρόσθετα κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας και συσκευασίας του τελικού προϊόντος, χωρίς αυτά να αποτελέσουν αντικείμενο μεταποίησης – επέμβασης, αφού αυτά χρησιμοποιήθηκαν σε πολύ μικρές ποσότητες αυτούσια, χωρίς οποιαδήποτε μεταποίηση.
- ii. Ότι οι και χρησιμοποιήθηκαν **ως πρόσθετα** κατά τη διάρκεια επεξεργασίας και συσκευασίας του τελικού προϊόντος, οπότε και ο έλεγχος λανθασμένα τις απορρίπτει καθώς δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της επέμβασης και αντιστοιχούν μόλις στο **2,89%** της συνολικής αξίας ανάλωσης α' και β' υλών της παραγωγής για το οικ. έτος 2005,
- iii. Ότι παραβιάστηκε η **αρχή της αναλογικότητας**, καθόσον ανακτήθηκε το σύνολο της κρατικής ενίσχυσης, δεδομένου ότι αυτή αφορά μόλις το 2,89% της συνολικής αξίας αναλώσεων α' και β' υλών,
- iv. Ότι είναι παράνομος ο **καταλογισμός τόκων**, στο μέτρο που η φορολογική αρχή είχε κρίνει ότι η κρατική ενίσχυση ήταν σύννομη και είχε υλοποιηθεί σύμφωνα με τις προβλέψεις του νόμου, με συνέπεια να μη γνωρίζει ότι έχει οποιαδήποτε υποχρέωση σε σχέση με τη χορηγηθείσα έκπτωση

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του **N. 3220/2004** [ΦΕΚ Α' 15/28-01-2004] ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «**1. Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 του Ν. 2601/1998, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και τον τρόπο εγκατάστασής τους, δικαιούνται να σχηματίζουν από τα κέρδη των χρήσεων 2004 έως και 2008 (οικονομικά έτη 2005 έως και 2009) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέχρι τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των συνολικών αδιανέμητων κερδών της που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους. 2. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται για να χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση επενδύσεων ισόποσης τουλάχιστον αξίας μέσα στην επόμενη τριετία από το χρόνο σχηματισμού του. Ως επενδύσεις, για την κάλυψη του πιο πάνω απο-**

θεματικού, νοούνται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 2601/1998. Ειδικά για τις εμπορικές επιχειρήσεις, ως επενδύσεις, για την κάλυψη του πιο πάνω αποθεματικού, θεωρούνται: α. Η αγορά καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αφορά τη διαλογή, συσκευασία, αποθήκευση των προϊόντων και συστημάτων οργάνωσης της αποθήκης της επιχείρησης. β. Η αγορά καινούργιων ηλεκτρονικών υπολογιστών, του αναγκαίου λογισμικού και λοιπών συστημάτων μηχανοργάνωσης ή αυτοματοποίησης των σχετικών διαδικασιών. 3. Οι πιο πάνω επιχειρήσεις υποχρεούνται μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν για την πραγματοποίηση της επένδυσης ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού. ... 8. Αν μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας δεν δαπανήθηκε για πραγματοποίηση επενδύσεων ποσό ίσο τουλάχιστον με το ένα τρίτο (1/3) του σχηματισθέντος αποθεματικού, αίρεται η φορολογική απαλλαγή και η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους για όλα τα κέρδη που απηλλάγησαν της φορολογίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και για τη δήλωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις περί εκπροθέσμου υποβολής.»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **169 § 1** του **Ν. 4099/2012** [ΦΕΚ Α' 250/20-12-12] ορίζεται ότι «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 ανένεμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 § 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) ...

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

-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 ενισχύ-

σεις 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

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)

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

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1231/10-10-2013 εγκύκλιο** του Υπουργείου οικονομικών, δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 169 του ν.4099/2012, για την ανάκτηση των κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004, στην παράγραφο Β10 της οποίας αναφέρονται και τα ακόλουθα:

«Το Πλαίσιο Απαλλακτικού Κανονισμού (ΕΚ) 1/2004:

Το πλαίσιο αυτό έχει εφαρμογή σε Σχέδια (Επενδύσεις) Μικρομεσαίων επιχειρήσεων με Δαπάνες για δραστηριότητες του τομέα μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων με τους εξής όρους και προϋποθέσεις:

Η επιχείρηση κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης θα πρέπει να ήταν **ως προς το Μέγεθος «Μικρομεσαία»**, σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό της Επιτροπής.

Ενισχυόμενοι τομείς:

Στο Παράρτημα Β.3 αναφέρονται οι περιπτώσεις του άρθρου 3 παρ 1 του ν.2601/1998 στις οποίες περιλαμβάνονται επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων που εμπίπτουν στο Πλαίσιο του Απαλλακτικού Κανονισμού (ΕΚ) 1/2004. Σημειώνεται ότι στο πλαίσιο αυτό δεν εμπίπτουν ενισχύσεις του τομέα αλιείας και υδατοκαλλιέργειας.

Επί πλέον το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο **δεν πρέπει να αφορά:**

- την παρασκευή και εμπορία προϊόντων απομίμησης ή υποκατάστασης του γάλακτος και των γαλακτοκομικών προϊόντων
- τη μεταποίηση και εμπορία στον κλάδο της ζάχαρης
- το λιανικό εμπόριο
- την **μεταποίηση και εμπορία προϊόντων που προέρχονται από τρίτες χώρες,...**»

Επειδή, με από τις ανωτέρω διατάξεις καθώς και από την ΑΥΟ ΠΟΛ 1231/10-10-2013 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 169 § 1 του Ν. 4099/2012 προκύπτει ότι οι κρατικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν σε επιχειρήσεις με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών βάσει των διατάξεων των άρθρων 2 και 3 του ν 3220/2004, **πρέπει να ανακτηθούν** κατά το μέρος που δεν εμπίπτουν σε μέτρα ενισχύσεων συμβατά με την εσωτερική αγορά τα οποία περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 169 § 1 περιπτ. γ' και δ' του ν. 4099/2012, μεταξύ των οποίων είναι και τα αναφερόμενα στο πλαίσιο του Απαλλακτικού Κανονισμού (ΕΚ) 1/2004, ο οποίος μεταξύ των άλλων ορίζει ότι η ενίσχυση **είναι νόμιμη** αν αφορά **μικρομεσαία επιχείρηση, με τον περιορισμό** ότι το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο **δεν**

πρέπει να αφορά μεταποίηση και εμπορία προϊόντων που προέρχονται από τρίτες χώρες.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε (ως σελ. 17 και επόμενες της έκθεσης ελέγχου), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα σχημάτισε από τα κέρδη της **χρήσης 2004**, αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 ποσού **687.717,17 €**, και πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες για το πρώτο έτος της τριετίας (2005) μεγαλύτερες από το 1/3 αυτού και συνολικά στην τριετία 2005 – 2007 μεγαλύτερες από το συνολικό ποσό του αποθεματικού. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο αφορούσε και τη μεταποίηση προϊόντων που προέρχονται από τρίτες χώρες, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να απορρίψει αυτό και να καταλογίσει ως παράνομη τη χορηγήσιμη ενίσχυση, ανερχόμενη στο ποσό των **240.701,01 €**, (= 687.717,17 € X 35%).

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ./**14-12-2007 συμπληρωματική δήλωση** φορολογίας εισοδήματος για την ανάκτηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του ν.3220/04, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 ν.3614/2007 και της ΠΟΛ 1148/11-12-2007 ΑΥΟ, με την οποία χαρακτήρισε το ανωτέρω ποσό του σχηματισθέντος αποθεματικού ως εξαιρούμενες δαπάνες και δεν κατέβαλε ούτε βεβαιώθηκε κάποιο ποσό από την ανάκτηση του αποθεματικού,

Επειδή η **προσφεύγουσα ισχυρίζεται** ότι τα προϊόντα των οποίων έλαβε χώρα μεταποίηση δεν αγοράστηκαν από τρίτες χώρες αλλά αφορούν κλπ, που αγοράστηκαν από την εγχώρια αγορά. Τα προερχόμενα από τρίτες χώρες προϊόντα χρησιμοποιήθηκαν απλώς ως βοηθητικές ύλες και συντηρητικά τα οποία απλώς χρησιμοποιήθηκαν ως πρόσθετα κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας και συσκευασίας του τελικού προϊόντος, χωρίς αυτά να αποτελέσουν αντικείμενο μεταποίησης – επέμβασης, αφού αυτά χρησιμοποιήθηκαν σε πολύ μικρές ποσότητες αυτούσια, χωρίς οποιαδήποτε μεταποίηση και συνεπώς δεν αποτέλεσαν τα προϊόντα αυτά το αντικείμενο της μεταποίησης, οπότε θα μπορούσε να θεωρηθεί η χορηγήσιμη ενίσχυση παράνομη. Αναλυτικότερα, οικαι χρησιμοποιήθηκαν ως υποκατάστατο ζάχαρης για την παρασκευή προϊόντων απευθυνόμενα σε διαβητικούς, το χρησιμοποιήθηκε ως συντηρητικό και αρωματικό συστατικό,

Επειδή όπως προκύπτει από το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών που τηρεί η προσφεύγουσα, οι και, αποτελούν **α' ύλες** του προϊόντος που παράγεται (είδη) και κατά συνέπεια ως α' ύλες στην παραγωγική διαδικασία της μεταποίησης εισήχθησαν πέραν των εγχωρίως παραγόμενων νωπών γεωργικών προϊόντων (..... κτλ) και γεωργικά προϊόντα που προήλθαν από τρίτες χώρες (..... και). Επομένως το τελικό προϊόν που παράχθηκε από την εν λόγω μεταποιητική διαδικασία (ήτοι τα διάφορα είδη), περιλαμβάνει προϊόντα πρώτης μεταποίησης νωπών γεωργικών προϊόντων του πρωτογενή γεωργικού τομέα, και θεωρείται γεωργικό προϊόν.

Επομένως στη μεταποιητική διαδικασία παραγωγής εισήχθησαν ως α' ύλες και γεωργικά προϊόντα που προήλθαν από τρίτες χώρες και το προϊόν που προέκυψε, παρέμεινε γεωργικό προϊόν, οπότε και σύμφωνα με την 3η παράγραφο του άρθρου 2 του Κανονισμού 1/2004 της Επιτροπής, νοείται ότι λαμβάνει χώρα μεταποίηση των γεωργικών προϊόντων που αποτελούν α' ύλες του τελικά παραγόμενου προϊόντος και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται**.

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι και χρησιμοποιήθηκαν **ως πρόσθετα** κατά τη διάρκεια επεξεργασίας και συσκευασίας του τελικού προϊόντος, οπότε και ο έλεγχος λανθασμένα τις απέρριψε καθώς δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της επέμβασης και αντιστοιχούν μόλις στο 2,89% της συνολικής αξίας ανάλωσης α' και β' υλών της παραγωγής για το οικ. έτος 2005, πλην όμως αυτές δεν αποτελούν πρόσθετα υλικά, αλλά κύρια συστατικά του παραγόμενου προϊόντος, καθόσον από τα βιβλία της προσφεύγουσας προκύπτει ότι αυτά αποτελούν α' ύλες. Επιπλέον από τις σχετικές διατάξεις (κεφ. Β.10.1 της ΠΟΛ.1231/10-10-2013), τίθεται γενικός περιορισμός ότι «το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο δεν πρέπει να αφορά σε μεταποίηση και εμπορία προϊόντων που προέρχονται από τρίτες χώρες», δίχως να τί-

θενται ελάχιστα όρια ή ποσοστά αγορών προερχόμενων από τρίτες χώρες και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται**.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε **αρχή της αναλογικότητας**, δεδομένου ότι ανακτήθηκε το σύνολο της κρατικής ενίσχυσης, ενώ αυτή αφορά μόλις το 2,89% της συνολικής αξίας αναλώσεων α' και β' υλών, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό πρωτ./14-12-2007 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, με την οποία δήλωσε ότι το ποσό του αποθεματικού που είχε σχηματίσει αφορούσε δαπάνες που εξαιρούνταν της φορολογίας, πλην όμως η παραλαβή και μόνο της δήλωσης αυτής, δεν δεσμεύει τη φορολογική αρχή ως προς το περιεχόμενό της, το οποίο κρίνεται οριστικά μετά από έλεγχο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι παράνομος ο **καταλογισμός τόκων**, στο μέτρο που η φορολογική αρχή είχε κρίνει ότι η κρατική ενίσχυση ήταν σύνομη και είχε υλοποιηθεί σύμφωνα με τις προβλέψεις του νόμου, με συνέπεια να μη γνωρίζει ότι έχει οποιαδήποτε υποχρέωση σε σχέση με τη χορηγηθείσα έκπτωση, **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/02/2014 Έκθεση ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων άρθρου 169 Ν.4009/2012 της ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **13/03/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς **προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση του υπ' αριθμ./**13-02-2015** Φύλλου ελέγχου για την ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση αφορολόγητων αποθεματικών ν. 3220/2004 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004

Μετά τα παραπάνω, ο υπολογισμός των ποσών της ανάκτησης της κρατικής ενίσχυσης, που χορηγήθηκε με το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού Ν.3220/2004, έχουν ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2004	Ελέγχου	Παρούσας
Σχηματισθέν Αποθεματικό Ν.3220/2004	687.717,17	687.717,17
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 35%	240.701,01	240.701,01
Ποσό κρατικής ενίσχυσης προς ανάκτηση	240.701,01	240.701,01
Πλέον: Αναλογούντες τόκοι	88.873,94	88.873,94
Σύνολο για καταβολή	329.574,95	329.574,95

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

Κύριος Φόρος	ποσού	240.701,01	€
Αναλογούντες τόκοι	ποσού	88.873,94	€
Σ ύ ν ο λ ο	ποσού	329.574,95	€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).