



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα: 03/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5395

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 **25/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** «.....», με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού «.....», κατά του υπ' αριθμ. «.....»/21-04-2017 **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 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το υπ' αριθμ. «.....»/21-04-2017 **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 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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. «.....»/21-04-2017 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. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση **1.159.307,49 €** πλέον αναλογούντες τόκοι **568.718,24 €** ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **1.728.025,73 €**.

Συγκεκριμένα με την υπ'αριθμ. «.....»/2015 εντολή ελέγχου πραγματοποιήθηκε έλεγχος ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων-αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003 και 01/01/2004-31/12/2004 από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2003 προέβη στην δημιουργία αφορολογήτου αποθεματικού επενδύσεων του ν.3220/2004 ποσού 13.374.000,00 ευρώ και συνεπώς έτυχε ενίσχυσης ποσού 4.680.900,00 ευρώ (13.374.000,00ευρώ Χ35%) με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος 2004. Στην χρήση 2004, προέβη στην δημιουργία αφορολογήτου αποθεματικού επενδύσεων του ιδίου νόμου ποσού 27.630.000,00 ευρώ και συνεπώς έτυχε ενίσχυσης ποσού 9.670.500,00 ευρώ (27.630.000,00 ευρώ Χ35%) με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος 2005.

Μέχρι το οικονομικό έτος 2006 έχει ελεγχθεί από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και σύμφωνα με την συνταχθείσα σχετική έκθεση ελέγχου δεν προέκυψαν διαφορές σε ότι αφορά τον σχηματισμό των αφορολογήτων αποθεματικών του ν.3220/2004 που πραγματοποίησε στις εν λόγω χρήσεις. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου η κάλυψη αποθεματικού του ν.3220/2004 πραγματοποιήθηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΗ		2003	2004	ΣΥΝΟΛΟ
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		13.374.000,00	27.630.000,00	41.004.000,00
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ (35%)		4.680.900,00	9.670.500,00	14.351.400,00
ΚΑΛΥΨΗ	2004	5.152.593,96		5.152.593,96
ΚΑΛΥΨΗ	2005	1.300.707,36	10.139.829,19	11.440.536,55
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ		6.920.698,68	17.490.170,81	24.410.869,49

Η προσφεύγουσα εταιρεία εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.3614/2007 υπέβαλε στην ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ τις υπ'αριθμ. «.....»/14-12-2007 & «.....»/14-12-2007 συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2004 και 2005 αντίστοιχα για την ανάκτηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του ν.3220/2004 σύμφωνα με τις οποίες έγινε ανάκτηση μέρους του ποσού αυτών και συγκεκριμένα για το οικ. έτος 2004 (χρήση 2003) ποσό 3.950.526,65 ευρώ και για το οικ.έτος 2005 (χρήση 2004) ποσό 9.427.626,48 ευρώ.

Κατόπιν της υπ'αριθμ. «.....»/2008 εντολής ελέγχου εκδοθείσας από τον Προϊστάμενο της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης που προβλέπει το άρθρο 47 του ν.3614/2007 και σύμφωνα με τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες που εξαιρέθηκαν με την υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων, καλώς εξαιρέθηκαν διότι εμπίπτουν σε επενδυτικά σχέδια του ν.2601/1998 και του ν.3299/2004.

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 και αφού λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο : α)τα ποσά που ανακτήθηκαν με τις υποβληθείσες συμπληρωματικές δηλώσεις βάσει των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.3614/2007 και β)τα στοιχεία των επενδυτικών σχεδίων (έντυπα Α1) που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1231/2013, διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν με τους αναλογούντες τόκους τα κάτωθι ποσά :

ΧΡΗΣΗ		2003	2004	ΣΥΝΟΛΟ
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	(1)	13.374.000,00	27.630.000,00	41.004.000,00
ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 47 ΤΟΥ Ν.3614/2007	(2)	3.950.526,65	9.427.626,48	13.378.153,13
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ	(3)	9.423.473,35	18.202.373,52	27.625.846,87
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ (Από έντυπα Α1 πίνακας σελ.25-29 οικείας έκθεσης ελέγχου)	(4)	4.352.104,93	23.262.585,71	27.614.690,64
ΜΗ ΕΠΙΛΕΞΙΜΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (στήλη "Αφαιρούμενα ποσά" του πίνακα σελ.25-29 οικείας έκθεσης ελέγχου)	(5)	2.401.617,74	2.436.178,66	4.837.796,40
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ (35% Χ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ (1))		4.680.900,00	9.670.500,00	14.351.400,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ (ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ Χ ΜΕΓΙΣΤΗ ΕΝΤΑΣΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ)		2.138.908,18	4.647.205,96	6.786.114,14
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ		2.541.991,82	5.023.294,04	7.565.285,86
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 47 Ν.3614/2017 (35% Χ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ (2))		1.382.684,33	3.299.669,27	4.682.353,60
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ		1.159.307,49	1.723.624,77	2.882.932,26
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 47 Ν.3614/2007		568.718,24	718.728,21	1.287.446,45
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.728.025,73	2.442.352,98	4.170.378,71

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει η επανεξέταση και η ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου- Μη νόμιμη ανάκτηση του επίδικου ποσού. Οι Ελληνικές Αρχές έθεσαν σε ισχύ νόμο που προβλέπει κρατικές ενισχύσεις χωρίς προηγουμένως να κοινοποιήσουν το σχετικό μέτρο κρατικών ενισχύσεων στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή προς έγκριση, εν αγνοία των εντελώς καλοπίστων επιχειρήσεων –αποδεκτών της ενίσχυσης, οι οποίοι καλόπιστα, λόγω της θετικής ενέργειας των Ελληνικών Αρχών, θεώρησαν δικαιολογημένα και εύλογα

ότι η ενίσχυση αυτή είναι νόμιμη.

- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση των Διοικητικών Αρχών και νομοθετικών διατάξεων περί ανακλήσεως των επωφελών διοικητικών πράξεων .
- Έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη αναφορικά με την κρίση της εκθέσεως ελέγχου περί υπάρξεως παρανόμου κρατικής ενίσχυσης. Στην από 21.04.2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ ουδόλως αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο κατέληξε ο έλεγχος στο τελικό ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση.
- Παραβίαση του άρθρου 78 παρ.2 Συντάγματος. Οι διατάξεις του άρθρου 169 του ν.4099/2012 συνιστούν αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων που είχαν σχηματίσει ειδικό αποθεματικό επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004.
- Παραγραφή του Δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την ανάκτηση της ληφθείσης κρατικής ενίσχυσης λόγω της λήξης της προθεσμίας παραγραφής της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

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 των χρήσεων 2003 & 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, 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 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 L 10, 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 ΠΟΛ.1231/10.10.2013**, επί της οποίας βασίσθηκε ο διενεργηθείς έλεγχος.

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενη μεταξύ άλλων την παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, ωστόσο ως ανωτέρω αναφέρθηκε, η ανάκτηση των υπό κρίση κρατικών ενισχύσεων αποτελεί αναγκαστικό και άμεσο μέτρο που έχει λάβει η Διοίκηση στα πλαίσια της συμμόρφωσής της με την Απόφαση 2008/723/ΕΚ της 18ης

Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (άρθρο 5 αυτής περί άμεσης εφαρμογής) η οποία Απόφαση αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύει από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου.

Στο πλαίσιο αυτό, η Φορολογική Διοίκηση μέσω της Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1232/2013** με θέμα «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ.: ΔΕΣ Α 1077518 ΕΞ 2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» και επί του Κεφ. Β περ.4, κατέστησε υποχρεωτικό τον έλεγχο σε επιχειρήσεις για τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 του Ν.4099/2012.

Επειδή, σύμφωνα με τη **49/2006 απόφαση ΣΤΕ (424428)**: «όταν πρόκειται, όπως εν προκειμένω, για ενίσχυση που χορηγείται με τη μορφή φορολογικής απαλλαγής της οποίας είχε δεόντως διαπιστωθεί ο παράνομος χαρακτήρας, δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός, «ότι η αναζήτηση της εν λόγω ενισχύσεως πρέπει κατ' ανάγκη να λάβει τη μορφή αναδρομικής φορολογίας η οποία, λόγω του χαρακτήρα της αυτού, προσκρούει σε απόλυτη αδυναμία εκτελέσεως ενόψει ιδίως των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου», διότι «Βάσει της προαναφερθείσας αποφάσεως 89/659, 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». Κρίθηκε δε, κατόπιν αυτών, από το Δικαστήριο ότι «Η Ελληνική Δημοκρατία, επειδή δεν συμμορφώθηκε προς την απόφαση 89/659/ΕΟΚ της Επιτροπής, της 3ης Μαΐου 1989, περί των ενισχύσεων στις εξαγωγικές επιχειρήσεις υπό μορφή απαλλαγής από την έκτακτη εφάπαξ εισφορά επί του τμήματος των κερδών που αφορούν τα έσοδα από τις εξαγωγές, εισφορά που επιβλήθηκε με την υπουργική απόφαση Ε. 3789/128, της 15ης Μαρτίου 1988, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΟΚ». Εν συνεχεία, στο άρθρο 21 του Ν. 2214/1994 (Α' 75), που, όπως προκύπτει και από την εισηγητική του έκθεση, θεσπίσθηκε σε συμμόρφωση προς τις ως άνω αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ορίσθηκαν τα ακόλουθα: «1. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 1 της Ε. 3789/128/15.3.1988 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 22 του ν. 1796/1988 (ΦΕΚ 152 Α') αντικαθίσταται, αφότου ίσχυσε, ως εξής:

Επειδή, εν όψει των κριθέντων με τις ως άνω αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η διάταξη του άρθρου 1 της κυρωθείσης νομοθετικώς Ε. 3789/128/15.3.1988 αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, κατά το μέρος που προβλέφθηκε με αυτήν απαλλαγή από την επιβληθείσα με την ίδια διάταξη έκτακτη εφ' άπαξ εισφορά, για τα προερχόμενα από εξαγωγές κέρδη των επιχειρήσεων, ήταν εξ αρχής ανίσχυρη ως αντικειμένη στο άρθρο 92 παρ. 1 της Συνθ. ΕΟΚ. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 2214/1994, με τις οποίες, σε συμμόρφωση προς τις αποφάσεις της Επιτροπής και του Δικαστηρίου, προβλέπεται η αναζήτηση από τις επιχειρήσεις που δεν την έχουν

καταβάλει, της εισφοράς η οποία αναλογεί στα εν λόγω κέρδη τους και από την οποία αυτές ουδέποτε είχαν εγκύρως εξαιρεθεί, δεν συνιστούν άρση (και δη αναδρομική) φορολογικής απαλλαγής, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβίασεως από τις διατάξεις αυτές του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος περί απαγορεύσεως της αναδρομικής επιβολής οικονομικού βάρους.(ΣτΕ 1333/2002 7μελούς).»

Κατά ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και περί μη νόμιμης ανάκλησης της χορηγηθείσας κρατικής ενισχύσεως, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή στο σώμα της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται την έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου ουδόλως αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο κατέληξε ο έλεγχος στο τελικό ποσό ενίσχυσης για ανάκτηση. Ωστόσο επί της οικείας έκθεσης ελέγχου γίνεται : α)λεπτομερή παράθεση των επενδυτικών σχεδίων και των σχετικών δαπανών καθώς και β) αιτιολογημένος διαχωρισμός των δαπανών σε επιλέξιμες και μη επιλέξιμες. Ως αναφέρεται στο πόρισμα ελέγχου, για τις δαπάνες για τις οποίες κρίθηκε ότι είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά(επιλέξιμες) συμπληρώθηκαν ως προβλέπεται από την ΠΟΛ 1231/2013, οι ηλεκτρονικοί πίνακες του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων της Μ.Ο.Δ. του Υπουργείου Ανάπτυξης, οι οποίοι αποτελούν και συνημμένο μέρος της οικείας έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει γνώση στην περίπτωση που το αιτηθεί, δυνάμει αυτών υπολογίσθηκε η παρούσα αξία των επιλέξιμων δαπανών σε συνδυασμό με την μέγιστη ένταση της ενίσχυσης. Βάσει της παρούσας αξίας των επιλέξιμων δαπανών καθώς και του ποσού που ανακτήθηκε βάσει του άρθρου 47 του ν.3614/2007 καθορίστηκε το τελικό ποσό της κρατικής ενίσχυσης προς ανάκτηση, ως αναλυτικά εμφανίζεται στο προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου. Συνεπώς ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης αιτιολογίας στο προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου και στην οικεία έκθεση ελέγχου, απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/04/2017 Έκθεση Ελέγχου Ανάκτησης των αφορολόγητων αποθεματικών βάσει του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003-31/12/2003

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	13.374.000,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	35%
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	4.680.900,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ	4.680.900,00
Μείον: ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ (ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΣΥΝΟΛΟΥ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΡVs Χ ΜΕΓΙΣΤΗ ΕΝΤΑΣΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ α)	2.138.908,18
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	2.541.991,82
Μείον: ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 47 ν.3614/2017	1.382.684,33
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	1.159.307,49
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 47 Ν.3614/2007	568.718,24
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.728.025,73

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

**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 .