

Αθήνα 31/10/2013

ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

ΘΕΜΑ: Ανάκτηση Αφορολογήτων αποθεματικών Ν.3220/2004

Αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα του Συνδέσμου η ΠΟΛ.1231/1.10.2013 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία δίδονται οδηγίες στα Ελεγκτικά Όργανα για έλεγχο επιχειρήσεων, οι οποίες έκαναν χρήση των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004, με την σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1) Με το άρθρο 2 του Ν.3220/2004, οι επιχειρήσεις που αναφέροντο στο άρθρο 3 του Ν. 2601/1998, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούσαν και τον τόπο 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 τους, που θα δηλώνοντο με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

Ανάμεσα σε αυτές τις επιχειρήσεις, στις περιπτώσεις φ.(Ι) και φ.(ΙΙ) του άρθρου 3 του Ν.2601/1998, συμπεριλαμβάνοντα αντίστοιχα:

- Οι Τεχνικές εταιρείες μόνο για τον εκσυγχρονισμό τους, μέσω αντικατάστασης των μηχανημάτων τους και του λοιπού εξοπλισμού τους, πλην των μεταφορικών μέσων υλικών και προσωπικού με ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ νέων και παλαιών φορέων καθώς και,

-Οι Εργοληπτικές Επιχειρήσεις του Μ.Ε.ΕΠ. που λειτουργούσαν ως ανώνυμες εταιρείες και οι οποίες προήρχοντο από συγχώνευση που πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με το Ν. 2166/1993, μόνο για τον εκσυγχρονισμό τους, μέσω αντικατάστασης των μηχανημάτων τους και του λοιπού εξοπλισμού τους, πλην των μεταφορικών μέσων υλικών και προσωπικού, εγκατάστασης σύγχρονων συστημάτων μηχανοργάνωσης και δημιουργίας ειδικών εργαστηρίων ελέγχου και ποιότητας με ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ νέων και παλαιών φορέων ή ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ νέων και παλαιών φορέων.

2) Ακολούθως, κατόπιν παρέμβασης Κοινοτικών Οργάνων, με το Ν.3614/3.12.2007 κρίθηκε ότι το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α΄) από τα αδιανέμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 της Συνθήκης της Ε.Κ. και φορολογείται με τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος που ίσχυαν κατά το οικονομικό έτος από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε.

Επίσης κρίθηκε ότι 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.

Εξαίρεση υπήρξε για τις επιχειρήσεις οι οποίες, λόγω σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού, είχαν τύχει απαλλαγής (ενίσχυσης) μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ φόρου εισοδήματος για καθένα από τα οικονομικά έτη 2004 και 2005.

Οι επιχειρήσεις που υπήγοντο στις διατάξεις του άρθρου αυτού υποχρεώθηκαν να υποβάλουν ειδική συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους μέχρι τις 14 Δεκεμβρίου 2007, με την οποία δηλώθηκε το ποσό του αποθεματικού για φορολογία, το ποσό φόρου εισοδήματος που προέκυπτε, καθώς και το ποσό των τόκων που υπολογίζονται επί του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος με τη μέθοδο του ανατοκισμού, για το χρονικό διάστημα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, από τα κέρδη του οποίου σχηματίσθηκε το αποθεματικό, μέχρι το χρόνο της πραγματικής ανάκτησης αυτού (14 Δεκεμβρίου 2007).

Οι πιο πάνω τόκοι εκπέσθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας καταβλήθηκαν στο Δημόσιο.

3) Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι με το Ν.3631/2008 καταργήθηκαν τα σχετικά άρθρα του Ν.2601/1998.

4) Ακολούθως κατόπιν καταδικαστικής απόφασης από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την παράγραφο 1 του άρθρου 169 του Ν.4099/2012 (ΦΕΚ Α' 250), όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 67 του Ν.4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163), εφαρμόζονται νέες διατάξεις για την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004.

Η παραπάνω παράγραφος 1 του άρθρου 169 του Ν.4099/2012 έχει ως εξής:

«Άρθρο 169

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 της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L 10, 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).

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 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.»

ΕΛΕΓΧΟΣ (ΠΟΛ.1231)

Σε εφαρμογή αυτών των διατάξεων εξεδόθει η ΠΟΛ.1231/1.10.2013 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία δίδονται οδηγίες στα Ελεγκτικά Όργανα για έλεγχο επιχειρήσεων, οι οποίες έκαναν χρήση των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 2 & 3 του Ν.3220/2004, με την σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών.

Συνοπτικά σας αναφέρουμε ότι οι στόχοι του ελέγχου είναι οι εξής:

1) Διερεύνηση αν κατ'αρχάς οι επιχειρήσεις υπήγοντο στις διατάξεις του Ν.3220 ή όχι. Αν όχι θα φορολογηθεί η επιχείρηση με το ποσό του αφορολογήτου αποθεματικού, με τα σχετικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.

2) Διερεύνηση αν οι επενδύσεις που έγιναν υπήγοντο στις διατάξεις του Ν.3220 και αν έγινε σωστός υπολογισμός του αφορολογήτου αποθεματικού ή όχι. Αν όχι θα φορολογηθεί η επιχείρηση με το ποσό του αφορολογήτου αποθεματικού, με τα σχετικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.

3) Διερεύνηση αν τηρήθηκαν οι όροι που προέβλεπαν οι διατάξεις του Ν.2601 (π.χ. πραγματοποίηση επενδύσεων εντός τριετίας κλπ.) ή όχι. Αν όχι θα φορολογηθεί η επιχείρηση με το ποσό του αφορολογήτου αποθεματικού, με τα σχετικά πρόστιμα και προσαυξήσεις.

4) Αν η ορθή εφαρμογή, των παραπάνω έχει ήδη ελεγχθεί από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο δεν θα γίνεται νέος έλεγχος, αλλά θα γίνεται σχετική αναφορά στην Έκθεση Ελέγχου που θα συντάσσεται ότι η τήρηση των προϋποθέσεων έχει ήδη ελεγχθεί και θα αναγράφεται η υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο, η ημερομηνία ολοκλήρωσης του ελέγχου και το πόρισμα αυτού.

5) Στις επιχειρήσεις στις οποίες έχει γίνει ολική ανάκτηση της ενίσχυσης βάσει των διατάξεων του Ν.3614/2007, θα γίνει επαναυπολογισμός των τόκων και καταλογισμός σε βάρος τους των διαφορών. Δεν θα επιβληθούν πρόστιμα και προσαυξήσεις

6) Στις επιχειρήσεις που έχει γίνει μερική ανάκτηση (π.χ. ανάκτηση ενίσχυσης ο.ε. 2004 και μη ανάκτηση ενίσχυσης ο.ε.2005). Σε αυτή την περίπτωση για μεν το ο.ε. 2004 θα γίνει επαναυπολογισμός των τόκων και καταλογισμός σε βάρος τους των διαφορών. Για δε το ο.ε. 2005 υπολογισμός του ποσού της ανάκτησης και επιστροφή αυτού καθώς και υπολογισμός των τόκων με την μέθοδο του ανατοκισμού. Η ίδια διαδικασία ισχύει και για τις επιχειρήσεις στις οποίες δεν έγινε καθόλου ανάκτηση των ενισχύσεων. Δεν θα επιβληθούν πρόστιμα και προσαυξήσεις

7) Έλεγχος θα γίνει και στις επιχειρήσεις στις οποίες η ενίσχυση που έλαβαν μέσω του σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού είναι μικρότερη των 100.000 ευρώ ή των 200.000 ευρώ για επιχειρήσεις μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων ή 3.000 ευρώ για επιχειρήσεις του πρωτογενή τομέα.

Ο έλεγχος σε αυτές τις επιχειρήσεις θα γίνει για να διαπιστωθεί αν:

α. Έχουν λάβει και άλλες ενισχύσεις ήσσονος σημασίας από άλλους φορείς και συνολικά οι ενισχύσεις που έλαβαν σε περίοδο τριών ετών υπερβαίνουν το ποσό των 3.000 ή 100.000 ή 200.000 ευρώ σωρευτικά αναλόγως του τομέα δραστηριότητας.

β. Δεν μπορούν να ενταχθούν στο καθεστώς των ήσσονος σημασίας ενισχύσεων (π.χ. τομέας αλιείας). Αν για οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής απαιτηθεί οποιαδήποτε διευκρίνιση αυτή θα ζητηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσω της Διεύθυνσης Ελέγχων από τη Μονάδα Ανταγωνισμού & Κρατικών Ενισχύσεων του Υπουργείου Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας.

Με εκτίμηση

Σ. Γιαννίρης