



ΣΥΝΗΓΟΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ

ΚΥΚΛΟΣ ΣΧΕΣΕΩΝ ΚΡΑΤΟΥΣ – ΠΟΛΙΤΗ

ΣΥΝΟΨΗ ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΣΗΣ

Θέμα:

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ:
ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ του Ν.
3220/2004.**

Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη: Καλλιόπη Σπανού

Ειδικοί Επιστήμονες: Μάριος Πρωτοπαπάς, Κατερίνα Γκούμα

Αθήνα, Αύγουστος 2008

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ: ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ του Ν. 3220/2004. (αναφ. υπ' αριθμ. πρωτ. 5369/8-4-2008)

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Συνήγορος του Πολίτη επιχείρησε το 2006¹ να καταγράψει την εμπειρία του σχετικά με τις επιπτώσεις που έχει η κακοδιοίκηση στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην Ελλάδα. Βασικός ανασταλτικός παράγοντας είναι το ασταθές και ασαφές θεσμικό πλαίσιο που καταλήγει να επιβαρύνει με σημαντικό κόστος τις επιχειρήσεις τόσο κατά την ίδρυση όσο και κατά τη λειτουργία τους.

Ενδεικτική των διαπιστώσεων στις οποίες κατέληγε η σχετική έκθεση είναι η πρόσφατη περίπτωση μεγάλης εταιρείας κατασκευής οικιακών συσκευών με αξιόλογη εξαγωγική δραστηριότητα, η οποία χωρίς ευθύνη της επιβαρύνθηκε με σημαντικό φορολογικό κόστος λόγω παλινωδιών της πολιτικής στήριξης των ιδιωτικών επενδύσεων.

Ο Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α'15/28.1.2004) «Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής-αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις»

Στα πλαίσια της πολιτικής της ενίσχυσης των ιδιωτικών επενδύσεων και σε συνέχεια των αντίστοιχων διατάξεων του Ν.1828/1989, με το Ν.3220/2004 άρθρα 2 και 3 δόθηκε η δυνατότητα σε επιχειρήσεις να σχηματίσουν από τα αδιανέμητα κέρδη τους των οικονομικών ετών 2004 και 2005 (χρήσεις 2003 και 2004) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων. Το αποθεματικό αυτό όφειλε να χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση επενδύσεων ισόποσης τουλάχιστον αξίας μέσα στην επόμενη τριετία από το χρόνο σχηματισμού του. Οι επιχειρήσεις που προέβησαν στον σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τους όρους των εν λόγω διατάξεων απαλλάχθηκαν από τον ισόποσο φόρο εισοδήματος.

Ωστόσο, σύμφωνα με το γενικό κανόνα του άρθρου 87 της Συνθήκης Ε.Ε., για τις κρατικές ενισχύσεις που θεσμοθετούνται από τα κράτη-μέλη *«Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της εμπορικής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την κοινή αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν η παρούσα συνθήκη ορίζει άλλως»*. Στις παρ. 2 και 3 του ίδιου άρθρου θεσπίζονται παρεκκλίσεις από τον παραπάνω γενικό κανόνα και καθορίζεται ποιές ενισχύσεις συμβιβάζονται ή θεωρούνται ότι συμβιβάζονται με την Ε.Ε.

Περαιτέρω, στο άρθρο 88 της Συνθήκης ορίζεται ότι *«η Επιτροπή εξετάζει διαρκώς τα καθεστώτα ενισχύσεων που υφίστανται στα κράτη-μέλη και εάν διαπιστώσει, αφού τάξει προηγουμένως στους ενδιαφερομένους προθεσμία για να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους, ότι ενίσχυση που χορηγείται από ένα κράτος ή με κρατικούς πόρους*

¹ Βλ. «Ο Συνήγορος του Πολίτη για την Επιχειρηματικότητα και τη Δημόσια Διοίκηση», Κείμενα Εργασίας, Νοέμβριος 2006.

δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά κατά το άρθρο 87, ή ότι η ενίσχυση αυτή εφαρμόζεται καταχρηστικώς, αποφασίζει ότι το εν λόγω κράτος οφείλει να την καταργήσει ή να την τροποποιήσει εντός προθεσμίας που η ίδια καθορίζει».

Στο ίδιο άρθρο επίσης ορίζεται ότι «η Επιτροπή ενημερώνεται εγκαίρως περί των σχεδίων που αποβλέπουν να θεσπίσουν ή να τροποποιήσουν τις ενισχύσεις, ώστε να δύναται να υποβάλει τις παρατηρήσεις της. Αν κρίνει ότι σχέδιο ενισχύσεως δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά, κατά το άρθρο 87, κινεί αμελλητί τη διαδικασία που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο. Το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν δύναται να εφαρμόσει τα σχεδιαζόμενα μέτρα πριν η Επιτροπή καταλήξει σε τελική απόφαση».

Με βάση τα παραπάνω, προκειμένου ένα κράτος-μέλος να θεσπίσει ή τροποποιήσει κάποιο καθεστώς κρατικών ενισχύσεων οφείλει, προτού το θέσει σε εφαρμογή, να το κοινοποιεί στη Γενική Δ/ση Ανταγωνισμού της Ε.Ε προκειμένου να κριθεί η συμβατότητά του με τις παρεκκλίσεις που ορίζουν το άρθρο 87, οι σχετικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις περιφερειακού χαρακτήρα και οι Κανονισμοί.

Στα πλαίσια αυτής της διαδικασίας, τόσο οι προϊσχύσαντες του 3220/2004 αναπτυξιακοί νόμοι όσο και ο ισχύων 3299/2004 κοινοποιήθηκαν στην Ε.Ε. και κρίθηκαν συμβατοί.

Κατά την ψήφιση όμως και θέση σε ισχύ του καθεστώτος ενισχύσεων του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων (Ν. 3220/2004 άρθρα 2 και 3), το Υπουργείο Οικονομικών δεν κοινοποίησε, ως όφειλε σύμφωνα με τα παραπάνω, το νομοσχέδιο στην Ε.Ε. προς έγκριση. Αποτέλεσμα αυτού ήταν η Ε.Ε. να ζητήσει από το Υπ. Οικονομικών να προβεί έστω και καθυστερημένα στην κοινοποίηση του νόμου, καθώς, όπως επεσήμαινε, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων αποτελεί κρατική ενίσχυση και έπρεπε να τηρηθεί η σχετική διαδικασία. Το Υπ. Οικονομικών θεωρώντας ότι το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων αποτελεί εσωτερική φορολογική ρύθμιση και όχι κρατική ενίσχυση δεν προέβη σε κοινοποίηση του νόμου.

Κατόπιν αυτού, η Ε.Ε. εφάρμοσε τη διαδικασία του άρθρου 88 της Συνθήκης και έκρινε ότι το καθεστώς του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων συνιστά κρατική ενίσχυση μη συμβατή με τις παρεκκλίσεις του άρθρου 87. Για το λόγο αυτό υποχρέωσε την ελληνική κυβέρνηση να επιβάλει στις επιχειρήσεις που είχαν κάνει ήδη χρήση του κινήτρου και είχαν σχηματίσει το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων να το «ακυρώσουν», δηλ. να καταβάλουν τον αναλογούντα φόρο. Στα πλαίσια αυτής της υποχρέωσης ψηφίστηκε η διάταξη του άρθρου 47 του Ν. 3614/07 για την ανάκτηση της κρατικής ενίσχυσης.

Η ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΠΑΛΛΑΓΗΣ

Η Επιτροπή με απόφασή της τον Ιούλιο 2007 έκρινε ότι το εν λόγω αφορολόγητο αποθεματικό των χρήσεων 2003 και 2004 συνιστούσε κρατική (άρα παράνομη) ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 της Συνθήκης της ΕΚ και αποφάσισε την έντοκη ανάκτησή του. Η ανάκτηση θα γινόταν δια της φορολόγησης του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με τους φορολογικούς συντελεστές που ίσχυαν κατά

τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ανάλογα με τη νομική μορφή κάθε επιχείρησης.

Σε συμμόρφωση με την ανωτέρω απόφαση της Ε.Ε. το Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών με το άρθρο 47 (ανάκτηση κρατικής ενίσχυσης) του Ν.3614/2007 (Διαχείριση, έλεγχος και εφαρμογή αναπτυξιακών παρεμβάσεων για την προγραμματική περίοδο 2007-2013) προσδιόρισε τις ειδικότερες λεπτομέρειες της διαδικασίας ανάκτησης του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού ενώ με την παρ.2 καθόρισε τις περιπτώσεις όπου δεν συντρέχει περίπτωση ανάκτησης, δηλ. τις περιπτώσεις που εξαιρούνται.

Ειδικότερα εξαιρούνταν των διατάξεων περί ανάκτησης κρατικής ενίσχυσης, μεταξύ άλλων, οι επιχειρήσεις που έτυχαν απαλλαγής (ενίσχυσης) για ποσό φόρου εισοδήματος άνω των 100.000 ευρώ υπό την προϋπόθεση ότι πραγματοποίησαν (επενδυτικές και λοιπές) δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν κατ' επιλογήν ή σωρευτικά στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- στις διατάξεις του Ν.2601/1988 (που προσδιορίζει τις δαπάνες για κάθε κατηγορία δραστηριότητας ανά περιοχή εφαρμογής της φορολογικής απαλλαγής) ή του Ν. 3299/2004 (που προσδιορίζει τις κατηγορίες δαπανών των επενδυτικών σχεδίων ανά περιοχή εφαρμογής ενισχύσεων).

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 47 από το ποσό του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού αφαιρούνται οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες επενδύσεων της προηγούμενης παραγράφου και το προκύπτον υπόλοιπο υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με τον συντελεστή του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό.

Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 47 υποχρεώθηκαν να υποβάλουν ειδική συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα οικεία οικονομικά έτη μέχρι τις 14-12-2007.

Προκειμένου να αποδειχθούν οι δαπάνες των επιχειρήσεων για επενδύσεις υψηλής τεχνολογίας και να καλυφθεί το αποθεματικό ζητήθηκε από το Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών δια της 1148/11-12-2007 Εγκυκλίου² να προσκομισθεί Βεβαίωση του Υπουργείου Ανάπτυξης για τον χαρακτηρισμό των εν λόγω επενδύσεων ως υψηλής τεχνολογίας. Η Βεβαίωση αυτή θα συνυποβαλλόταν με την συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Η εταιρεία υπέβαλε, όπως προβλεπόταν, εμπρόθεσμα συμπληρωματική φορολογική δήλωση για την ανάκτηση του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών. Παράλληλα προσκόμισε Βεβαίωση του Υπ. Ανάπτυξης δια της οποίας της αναγνωρίστηκε επένδυση πολυετούς επιχειρηματικού σχεδίου ύψους 8.717.838,64 ευρώ, με χρόνο υλοποίησης δαπανών τα έτη **2005-2007** με κεφάλαιο προερχόμενο από το αφορολόγητο αποθεματικό των ετών 2003 και 2004. Η εταιρεία δεν ενέταξε στο επενδυτικό της σχέδιο δαπάνες για το **2004** (παρότι και εκείνες θα μπορούσαν να ενταχθούν στο υλοποιούμενο πολυετές επιχειρηματικό σχέδιο) γιατί

² ΠΟΛ.1148, αριθμ. πρωτ. 1118902/11058/Β0012 της 11-12-2007, περί ανάκτησης της φορολογικής απαλλαγής που χορηγήθηκε με τα άρθρα 2 και 3 του Ν, 3220/2004.

δεν ήταν βέβαιη αν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν το έτος αυτό θα της αναγνωρίζονταν, καθώς κατά την περίοδο εκείνη (2004) ίσχυε ο Ν.2601/1998 ο οποίος για τα πολυετή επιχειρηματικά σχέδια παρείχε μόνο το κίνητρο της επιχορήγησης και όχι και εκείνο της φορολογικής απαλλαγής.

Το πρόβλημα που παρουσιάστηκε αφορούσε το αφορολόγητο αποθεματικό του 2003. Αν και η εταιρεία, όπως προαναφέρθηκε, είχε αποδεδειγμένα πραγματοποιήσει δαπάνες επενδύσεων για τα έτη 2003, 2004, 2005 και 2006 υπέβαλε ως εξαιρούμενες δαπάνες (δια του επιχειρηματικού σχεδίου) μόνο αυτές των ετών 2005 και 2006. Δυστυχώς ο Ν. 3220/2004, άρθρο 2, παρ.3 ορίζει ότι οι 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. Αφού λοιπόν δεν δηλώθηκαν εξαιρούμενες δαπάνες για το 2004, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Β.Ε. θεώρησε ότι δεν καλύπτεται η προϋπόθεση της παρ. 3. και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζεται απαλλαγή για την χρήση 2003. Αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να κληθεί η εταιρεία να καταβάλει πρόσθετους φόρους άνω των 1.827.000 ευρώ.

Η εταιρεία υπέβαλε στις 7-3-2008 ερώτημα και στην συνέχεια στις 20-3-2008 πρόσθετες διευκρινίσεις προς την Δνση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) του Υπουργείου αναφορικά με την κάλυψη του 1/3 του σχηματισθέντος στη χρήση 2003 αποθεματικού, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές. Η απάντηση του Υπουργείου³, σε μεγάλο μέρος της ασαφής και δυσνόητη, εξανάγκασε την εταιρεία να προσφύγει στον Συνήγορο του Πολίτη (Α.Π. 5369/8-4-2008) ζητώντας τον έλεγχο της νομιμότητας της απόφασης της διοίκησης.

Η Αρχή, ανταποκρινόμενη άμεσα, προέβη στη διοργάνωση σύσκεψης στο Υπουργείο στις 9-5-2008, στην οποία παρέστησαν από πλευράς Υπουργείου ο Γ.Γ. Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων, ο Δ/ντής Φορολογίας Εισοδήματος και ο Προϊστάμενος του Τμήματος Φορολογίας Νομικών Προσώπων, από πλευράς εταιρείας ο νομικός σύμβουλος, ο οικονομικός σύμβουλος και ο προϊστάμενος λογιστηρίου, καθώς και κλιμάκιο του Κύκλου Σχέσεων Κράτους-Πολίτη υπό τη Βοηθό Συνήγορο του Κύκλου.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Από τη σύσκεψη προέκυψε, όσον αφορούσε τις δαπάνες του 2004, ότι δεν αναγνωρίζονταν γιατί είχαν πραγματοποιηθεί σε περιοχή εκτός εφαρμογής της φορολογικής απαλλαγής, συνεπώς από αυστηρά νομική σκοπιά νομίμως δεν αναγνωρίζονταν απαλλαγή για τη χρήση του 2003. Παρά ταύτα πρέπει να επισημανθεί ότι η 1148/11-12-2007 Εγκύκλιος του Υπουργείου όχι μόνο δεν παρείχε κατά την άποψη της Αρχής επαρκή σε αριθμό παραδείγματα (σε αντίθεση με άλλες εγκυκλίους του ιδίου Υπουργείου) για την ορθή και ουσιαστική κατανόηση των προϋποθέσεων για την ανάκτηση της φοροαπαλλαγής, αλλά το περιεχόμενό της στόχευε κατά κύριο λόγο στην εξυπηρέτηση και κάλυψη των αναγκών των υπηρεσιών του Υπουργείου και όχι στην διευκόλυνση των υπόχρεων φορολογούμενων επιχειρήσεων.

³ Βλ. τα υπ' αριθμ. πρωτ. 1028645/10392/Β0012 της 31-3-2008 και 1049865/10577/Β0012 της 6-5-2008 έγγραφα του Τμήματος Β' της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος.

Περαιτέρω -και κατά κύριο λόγο- όπως επισημάνθηκε στις εισαγωγικές παρατηρήσεις της παρούσας σύνοψης αλλά και προέκυψε από την παρούσα υπόθεση, η διοίκηση, λόγω της μη έγκαιρης κοινοποίησης στην Ε.Ε. του σχετικού νόμου, φέρει την αποκλειστική ευθύνη για την ζημία που προκαλείται τόσο στην επιχειρηματική δραστηριότητα εν γένει όσο και στις μεμονωμένες επιχειρήσεις που αποφασίζουν να εμπιστευθούν αυτήν και τις υπηρεσίες της. Οι ίδιες οι αδυναμίες του κρατικού μηχανισμού όσον αφορά τις εκάστοτε ασκούμενες πολιτικές, η ασυνέπεια του και η μη εύρυθμη λειτουργία των υπηρεσιών του μετακυλύονται ως κυρώσεις, και μάλιστα δυσμενέστερες, στους επενδυτές οι οποίοι εμπιστευόμενοι την Πολιτεία πραγματοποίησαν τις επενδύσεις τους. Αιφνιδίως, από τη θέση του ευνοούμενου / δικαιούχου της ενίσχυσης βρίσκονται στη θέση του τιμωρούμενου / υπόχρεου σε έντοκη καταβολή του φόρου / αναπτυξιακού κινήτρου. Η ελλιπής δε ενημέρωση και πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων για τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους σε σχέση με τις εκάστοτε διαδικασίες που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή τους αποτελεί μια ακόμη σημαντική παράμετρο ενός πάγιου προβλήματος. Ακόμη και μεγάλες επιχειρήσεις με εξειδικευμένο προσωπικό (δικηγόρους, λογιστές, συμβούλους κλπ) δεν κατορθώνουν πάντοτε να αντισταθμίσουν αυτόν τον αρνητικό παράγοντα και να μειώσουν το κόστος του ελλείμματος πληροφόρησης και των οικονομικών και λειτουργικών κυρώσεων που αυτό δύναται να επιφέρει.