



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.05.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1048

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για το φορολογικό έτος 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., για το φορολογικό έτος 2015 κύριος φόρος 17.576,90€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4172/2013 8.788,45€, ήτοι συνολικό ποσό 26.365,35€.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 112/22.02.2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η επιστροφή φόρου εισοδήματος που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία για το φορολογικό έτος 2015, η οποία είχε συμπεριληφθεί στην κατάσταση με το δείγμα ελέγχου αιτήσεων επιστροφής φόρου εισοδήματος που εστάλη στην φορολογική αρχή από την Διεύθυνση Ελέγχων με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 17169 ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο.

Σύμφωνα με τον διενεργηθέντα έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρία δεν προέβη σε ορθό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της, καθώς μέρος των εσόδων, (επιδοτήσεις αμπελώνων) του φορολογικού έτους 2015 εμφανίζονταν ως έσοδα επόμενων ετών 2016, 2017 και 2018 στον μεταβατικό λογαριασμό παθητικού 56.00.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – ευθεία παράβιαση των διατάξεων των άρθρων 28§2, 34 και 37 του Κ.Φ.Δ. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 21.11.2018, δη σε προγενέστερο χρόνο σε σχέση με τον χρόνο θεώρησης της έκθεσης ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (26.11.2018).

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 Ν. 4172/2013, της ΠΟΛ 1223/2015 και του Ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π. Η φορολογική αρχή καταλογίζει εσφαλμένα και μη νόμιμα στην προσφεύγουσα το σύνολο της ενίσχυσης για αναδιάρθρωση αμπελώνα ως έσοδο της χρήσης του 2015, ενώ, δεν συντρέχει η μία εκ των δύο υποχρεωτικών και σωρευτικά τιθέμενων προϋποθέσεων, ήτοι η αρχή του δεδουλευμένου, η οποία αναγνωρίζει το έσοδο όταν προκύπτει και όχι όταν εισπράττεται.
3. Παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Ο έλεγχος ολοκληρώθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο τα επίμαχα έσοδα επόμενων χρήσεων είχαν ήδη καταχωρηθεί στα τηρούμενα από την εταιρία βιβλία, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου, για τις χρήσεις 2016, 2017 και 2018, και είχαν συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία **συντάσσει** η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο **37 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΛ 1069048 ΕΞ 2-5-2014**: «Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του

φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **20 του Π.Δ. 16.03.01.1989** (ΦΕΚ 6/Α'/5.1.1989): «Ο ελεγκτής οφείλει:..... 10. Να συντάσσει τις εκθέσεις ελέγχου όλων των φορολογικών αντικειμένων που έχει εντολή, τα φύλλα ελέγχου δελτία πληροφοριών για φορολογούμενους άλλων Δ.Ο.Υ. και τα ενημερωτικά δελτία προς το Κέντρο Πληροφορικής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **21 του Π.Δ. 16.03.01.1989** (ΦΕΚ 6/Α'/5.1.1989): «1.- Γενικά: α. Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας..... 2.- Περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου γενικού τύπου: Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:..... 1. **Την ημερομηνία σύνταξης** και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. 4.- Πορεία της έκθεσης Μετά την ολοκλήρωσή της η έκθεση παραδίνεται με τον φάκελο της υπόθεσης στον επόπτη ελέγχου. Ο Επόπτης ελέγχου μελετάει την έκθεση, δίνει οδηγίες για διόρθωση, συμπλήρωση ή την πιο πλήρη αιτιολόγηση του πορίσματος εφόσον κρίνει αυτό αναγκαίο. Μετά τις τυχόν διορθώσεις η Έκθεση υπογράφεται απ' αυτόν και στη συνέχεια παραδίδει το φάκελο με την έκθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παράλληλα **επαληθεύει τα φύλλα ελέγχου, πράξεις αποφάσεις και ότι άλλο συνοδεύει την έκθεση και το βεβαιώνει με την υπογραφή του**. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., αφού θεωρήσει και υπογράψει την έκθεση, την παραδίδει με όλο το φάκελο στον προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος για κίνηση της φορολογικής διαδικασίας».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας εκδόθηκε από τον αρμόδιο ελεγκτή στις 21-11-2018, η οποία συνυπογράφηκε από τον επόπτη και τον Υποδιευθυντή Ελέγχου την ίδια ημέρα. Παράλληλα, εκδόθηκε η με αριθ./21-11-2018 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4174/2013, η οποία και περιείχει όλα όσα προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/ 2013 και ειδικότερα την ημερομηνία έκδοσης της πράξης από τον ελεγκτή.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης θεώρησε την ως άνω έκθεση ελέγχου στις 26.11.2018 και συνυπέγραψε την με αριθ./21-11-2018 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, δίχως να υφίσταται οποιαδήποτε μεταβολή επί του πραγματικού στο διάστημα μεταξύ των δύο ημερομηνιών.

Επειδή, η ως άνω πράξη προσδιορισμού φόρου με την οικεία έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία της στις 11.12.2019, αφού τέθηκε αυτή σε ισχύ με την θεώρηση της έκθεσης ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμέλειας του ελέγχου σε ότι αφορά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς διότι αφενός μεν η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις και αφετέρου η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη από την απόκλιση των ημερομηνιών θεώρησης της έκθεσης ελέγχου και της πράξης προσδιορισμού φόρου.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, στο άρθρο **8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1223/2015**: «....4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του..... Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό **σωρευτικά** δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπράξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά

είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης.

Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.

Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.).

Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες.

Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Β 1010732 ΕΞ 2017**: «....4. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφέρονται περιπτώσεις όπου αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες είναι δικαιούχοι κρατικών επιχορηγήσεων με βάση προγραμματικές συμβάσεις που έχουν συνάψει με αυτούς τους φορείς για τις οποίες δεν υπάρχει οριστική έγκρισή τους, με αποτέλεσμα είτε ποτέ να μην καταβάλλονται ή η καταβολή τους να καθυστερεί σημαντικά και να πραγματοποιείται πέραν του οικείου φορολογικού έτους.

5. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι προκειμένου να προσδιοριστεί ο χρόνος φορολογίας των κρατικών επιχορηγήσεων, θα πρέπει γι' αυτές να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής τους, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκτάται κατά το έτος οριστικής έγκρισής τους από τα αρμόδια κατά περίπτωση όργανα, οπότε και φορολογείται.....»

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «2. Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα».

Επειδή, σύμφωνα με τη λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ: «23.1.1 Σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α του νόμου, κρατική επιχορήγηση είναι οι πόροι που το κράτος διαθέτει σε μια οντότητα, ως αντάλλαγμα για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση προς συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν είτε την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε την επιχορήγηση εξόδων. Για σκοπούς αυτής της διάταξης, με το κράτος εξομοιώνονται όλοι οι κρατικοί φορείς καθώς και οι παρόμοιες με αυτό υπηρεσίες, τοπικές, εθνικές ή διεθνείς. Δηλαδή κράτος για σκοπούς αυτής της διάταξης είναι η εθνική κυβέρνηση, όλες οι υπηρεσίες που τελούν υπό τον έλεγχο του κράτους ή εποπτεύονται από αυτό, όλες οι βαθμίδες της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ευρωπαϊκή Ένωση και όλοι οι υπαγόμενοι σε αυτήν ή εποπτευόμενοι από αυτήν φορείς.

23.1.2 Οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε αφορούν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε επιχορήγηση εξόδων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους, και με την προϋπόθεση ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.....

23.2.1 Οι κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα (ή ως μειωτικό στοιχείο του κόστους) στην περίοδο στην οποία οι δαπάνες που επιχορηγήθηκαν βαρύνουν τα αποτελέσματα».

Επειδή, στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «.....Δουλευμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption): Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρία σύμφωνα με την βεβαίωση του ΟΠΕΚΕΠΕ εισέπραξε την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 αγροτικές επιδοτήσεις – ενισχύσεις συνολικού ποσού 100.211,42€ Ειδικότερα έλαβε τα εξής:

Καθεστώς	Έτος ενίσχυσης	ποσό
αναδιάρθρωση αμπελώνων	2014	97.260,00
Ενιαία ενίσχυση	2012	65,00
Ενιαία ενίσχυση	2013	63,40
Καθεστώς βασικής ενίσχυσης	2015	2.823,02
ΣΥΝΟΛΟ		100.211,42

Η προσφεύγουσα εταιρία, στο πλαίσιο εκτέλεσης των λογιστικών εργασιών τέλους χρήσης του 2015, μετέφερε ποσά ενίσχυσης συνολικού ύψους 60.570, 00€ από τον λογαριασμό 74.00 (επιδοτήσεις αμπελώνων) σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού και συγκεκριμένα στον 56.00 - έσοδο επόμενων χρήσεων, λόγω του ότι δεν είχαν καταστεί δεδουλευμένα. Συγκεκριμένα, μετέφερε:

- α) ποσό 29.820,00 ευρώ που αφορούσε την αναφύτευση, στον λογαριασμό 56.00.7403 (έσοδα επόμενων χρήσεων – επιδότηση για αναφύτευση 2016),
- β) ποσό 10.250,00 ευρώ που αφορούσε την απώλεια εισοδήματος για το 2016, στον λογαριασμό 56.00.7400 (έσοδα επόμενων χρήσεων – Απώλεια εισοδήματος 2016),
- γ) ποσό 10.250,00 ευρώ που αφορούσε την απώλεια εισοδήματος για το 2017, στον λογαριασμό 56.00.7401 (έσοδα επόμενων χρήσεων – Απώλεια εισοδήματος 2017),
- δ) ποσό 10.250,00 ευρώ που αφορούσε την απώλεια εισοδήματος για το 2018, στον λογαριασμό 56.00.7402 (έσοδα επόμενων χρήσεων – Απώλεια εισοδήματος 2018),

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

Αναφορικά με την έγκριση ένταξης στο πρόγραμμα ενίσχυσης και τις πραγματοποιηθείσες πληρωμές:

Η προσφεύγουσα εταιρία, στις-2014, (σχετ. το υπ' αρ./2014 αίτημά της προς την Δ/νση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Πιερίας) αιτήθηκε την ένταξή της στο πρόγραμμα αναδιάρθρωσης και μετατροπής των αμπελουργικών εκτάσεων στην Ελλάδα βάσει του Καν (Ε.Ε) 1308/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Η έγκριση ένταξης στο εν λόγω πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε στις/2/2015 με την με αριθ. πρωτ./....-2015 απόφαση της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής Πιερίας –τμήμα φυτικής και ζωϊκής παραγωγής.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση η προσφεύγουσα υποχρεούνταν να εκτελέσει τα ακόλουθα μέτρα:

Μέτρο	Έκταση (στρέμματα)	Περίοδος πραγματοποίησης	Ενίσχυση €
Εκρίζωση	60	2014-2015	45.840,00

Αναφύτευση	60	2015-2016	29.820,00
Βελτίωση τεχνικών διαχείρισης	60	2015-2016	21.600,00
ΣΥΝΟΛΟ			97.260,00

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την Υπουργική απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων 3714/110476/4-9-2014 (με την οποία καθορίστηκαν οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία ένταξης των παραγωγών στο πρόγραμμα αναδιάρθρωσης και μετατροπής των αμπελουργικών εκτάσεων στην Ελλάδα) η οικονομική αποζημίωση των παραγωγών για την απώλεια εισοδήματος συμπεριλαμβάνεται στα μέτρα “Εκρίζωση και προετοιμασία εδάφους – αναφύτευση”.

Στην απόφαση έγκρισης μεταξύ άλλων αναφέρονταν ότι σε περίπτωση που ο παραγωγός αιτηθεί χορήγηση προκαταβολής για κάποια μέτρα, πρέπει να έχει αρχίσει η υλοποίηση του μέτρου και να έχει συστήσει εγγύηση ποσού ίσου προς το 120% της ενίσχυσης

Η προσφεύγουσα εταιρία, στο πλαίσιο της ανωτέρω απόφασης, είχε συστήσει τις ακόλουθες εγγυητικές επιστολές:

1) αρχική με Νο/4-6-2015 και 2) τροποποιητική με Νο/28-07-2015 της τράπεζαςΑ. Ε προς τον Οργανισμό Πληρωμών και ελέγχου κοινοτικών ενισχύσεων προσανατολισμού και εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε) σε επιλέξιμη έκταση 60 στρεμμάτων αμπέλου για το μέτρο «αναφύτευση και βελτίωση τεχνικών διαχείρισης αμπελοοινικής περιόδου 2014/2015» ποσού 61.704,00€ { (29.820,00+21.600,00) X 120% = 61.704,00}

Στην συνέχεια, η προσφεύγουσα εισέπραξε στο έτος 2015 από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε το σύνολο της ενίσχυσης για αναδιάρθρωση αμπελώνων ποσού 97.260,00€ και συγκεκριμένα με τρεις πληρωμές την 01/07/2015 οι οποίες κατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρίας με αριθμό της Τράπεζας , ήτοι:

- με τον αριθμό εντολής πληρωμής/2015, το συνολικό ποσό 45.840,00 €
- με τον αριθμό εντολής πληρωμής/2015, το συνολικό ποσό 21.600,00 €
- με τον αριθμό εντολής πληρωμής/2015, το συνολικό ποσό 29.820,00 €

Αναφορικά με την ολοκλήρωση των εργασιών ενίσχυσης:

Η προσφεύγουσα ολοκλήρωσε τις εργασίες εκρίζωσης αμπελώνων στις 26-02-2015 σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ./26-02-2015 αίτηση –γνωστοποίησης εκρίζωσης αμπελουργικών εκτάσεων που υπέβαλε η ίδια στην Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής Πιερίας.

Σε ότι αφορά τις εργασίες αναφύτευσης και υποστήλωσης αμπελώνων αυτές ολοκληρώθηκαν στις 01-06-2016 σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ./01-06-2016 αίτηση –γνωστοποίησης υλοποίησης

αναφύτευσης και υποστήλωσης αμπελουργικών εκτάσεων που υπέβαλε η ίδια, στην Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής Πιερίας. Προς επίρρωση δε του ισχυρισμού της ότι οι εργασίες αναφύτευσης ολοκληρώθηκαν εντός του 2016, συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το υπ' αριθ. ΤΔΑ/17-05-2016 τιμολόγιο αγοράς των αναγκαίων δενδρυλλίων από την προμηθεύτρια εταιρία «.....».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε την 01/07/2015 το σύνολο της ενίσχυσης ύψους 97.260,00€, προκαταβολικά ως προς τις εργασίες αναφύτευσης, οι οποίες ολοκληρώθηκαν εντός του 2016. Ως εκ τούτου, το ποσό ενίσχυσης ύψους 29.820,00€, το οποίο αφορούσε το μέτρο της αναφύτευσης, ορθώς καταχωρήθηκε στις υποχρεώσεις της επιχείρησης (έσοδα επόμενων χρήσεων, λογ. 56.00) στη χρήση 2015 και ορθώς μεταφέρθηκε ως έσοδο στην επόμενη χρήση του 2016, κατά την οποία κατέστη δεδουλευμένο, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του Ν. 4308/2014, σύμφωνα με την οποία οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρίας περί ισομερούς επιμερισμού σε τέσσερις χρήσεις (2015-2018) του κονδυλίου που αφορά την οικονομική αποζημίωση της προσφεύγουσας για την απώλεια εισοδήματος, αν και εύλογος, βάσει των πραγματικών συνθηκών της αγροτικής οικονομίας, δεν δύναται να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι από την υπ' αρ. 3714/110476/4-9-2014 απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (με την οποία καθορίστηκαν οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία ένταξης των παραγωγών στο πρόγραμμα αναδιάρθρωσης και μετατροπής των αμπελουργικών εκτάσεων στην Ελλάδα) δεν προκύπτει ούτε το ακριβές ποσό αποζημίωσης/στρέμμα, που αφορά την απώλεια εισοδήματος, αλλά ούτε και στα έτη τα οποία αυτή αφορά. Συνεπώς, εφόσον στο χορηγηθέν ποσό ενίσχυσης, ύψους 45.840,00€, που αφορά στις εργασίες της εκρίζωσης, συμπεριλαμβάνεται και η απώλεια εισοδήματος, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος της, θα πρέπει να φορολογηθεί στο σύνολό της στην χρήση 2015.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 8 Ν. 4172/2013, ΠΟΛ 1223/2015 και Ν. 4308/2014 γίνεται εν μέρει αποδεκτός σε ότι αφορά την μη φορολόγηση της ενίσχυσης ύψους 29.820,00€ (που αφορούσε το μέτρο της αναφύτευσης), στην χρήση 2015 και την μεταφορά αυτής στα έσοδα της χρήσης 2016, οπότε και πραγματοποιήθηκαν τα αντίστοιχα έξοδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση της υπ' αρ.

.....2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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

Η υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	68.135,35 €	38.315,35 €	-29.820,00 €
Κύριος Φόρος για καταβολή	17.576,90 €	8.929,10 €	-8.647,80 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	8.788,45 €	4.464,55 €	-4.323,90 €
Σύνολο για καταβολή	26.365,35 €	13.393,65 €	-12.971,70 €

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.