



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1564

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
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' 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ** /28-09-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο χλμ. Ε.Ο. Θεσσαλονίκης –, Τ.Κ., κατά της με αριθμό /31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ** /28-09-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 369.678,52 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 379.142,29 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **748.820,81 €** .

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), δυνάμει της υπ'αρ. /17-05-2019 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τις διατάξεις των ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1159/2011, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της οποίας, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων, διαφορά αποτίμησης αποθεμάτων ύψους 1.414.789,94 €, η οποία προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας, πέραν των λοιπών λογιστικών διαφορών βάσει ελέγχου, ύψους 5.282,79€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η φορολογική αρχή βάσει των διατάξεων της παρ. 10 του άρθρου 4 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), προέβη σε αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής λήξης της 31/12/2013 με τη μέση

σταθμική τιμή σε ένα αριθμό ειδών, στον οποίο το μηχανογραφικό της πρόγραμμα υπολόγιζε, κατά την ακολουθούμενη πρακτική ως απαξιωμένα είδη, με αξία μονάδας 0,01 €, αλλά η πρακτική αυτή, στον ίδιο αριθμό ειδών, υπάρχει και στα προηγούμενα έτη και πολύ περισσότερο και στην απογραφή έναρξης της 1.1.2013. Αν ο έλεγχος υπολόγιζε την αποτίμηση των αποθεμάτων έναρξης με την ίδια μέθοδο και τρόπο που χρησιμοποίησε για την απογραφή λήξης (31/12/2013), δε θα προέκυπτε καμία διαφορά.

2) Παραβίαση και μη τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων και του ετήσιου της φορολογίας.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η υποπαράγραφος Ε.1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπών φορολογικών διατάξεων του ν. 4093/2012, όπως ίσχυε την υπό κρίση χρήση 2013 προέβλεπε στο **άρθρο 4**, ότι : «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 89/1967 (Α' 132) και 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας, καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

7. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

[...]

10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101 του Ν. 2238/1994](#) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.

[...].

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται: α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.[..]

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται: [...]δ) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, με βάση το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ν. 1123/1980 - Περί Ε.Γ.Λ.Σ. - ενότητα **2.2.204 Απογραφή**), οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Ειδικότερα, μεταξύ άλλων ορίστηκαν στην ενότητα «**2.2.205 Αποτίμηση αποθεμάτων απογραφής**», τα εξής :

1. Τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής

1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

2. Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

3. Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους.

4. Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεώς τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πωλήσεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων. Όταν όμως προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την οικονομική μονάδα, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησής τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, είτε άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

5. Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλητα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απώλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.

II. Εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

6. Τιμή κτήσεως: Είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Τιμολογιακή αξία είναι η αξία αγοράς που αναγράφεται στα τιμολόγια, μειωμένη κατά τις εκπτώσεις που κάθε φορά χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τους φόρους και τα τέλη που δε βαρύνουν τελικά, την οικονομική μονάδα.

Ειδικά έξοδα αγοράς είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι-τέλη εισαγωγής, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών.

7. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως: Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο.

α. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον εξής τύπο:

Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως
Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο

[...]

8. Τρέχουσα τιμή αγοράς: Είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτώσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως.

Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής, εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της παρακάτω περιπτ. 10.

9. Ιστορικό κόστος παραγωγής: Είναι το άμεσο κόστος αγοράς (η τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διάφορων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος κατεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.

Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσεως, κατά τον τρόπο που ορίζεται παραπάνω στην περίπτ. 7.

Ο προσδιορισμός του ιστορικού κόστους παραγωγής γίνεται κατά τον τρόπο που περιγράφεται στις παρ. 5.213 και 5.214 του πέμπτου μέρους.

10. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία: Είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής: Η προσφεύγουσα λειτουργεί με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο γεωργικών μηχανημάτων και εξαρτημάτων τους και έδρα στο Για τη λογιστική απεικόνιση των εργασιών της τηρεί διπλογραφικά βιβλία, ενώ σύμφωνα με το παράρτημα του ισολογισμού της 31/12/2013 και των αποτελεσμάτων χρήσεως 01/01/2013-31/12/2013, τα από αγορά προερχόμενα αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, αναλώσιμα, κ.λ.π.), αποτιμήθηκαν στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεως, της κατά το τέλος της χρήσεως τρέχουσας τιμής αγοράς τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και η μέση τιμή κτήσεως όλων των αποθεμάτων, προσδιορίστηκε με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους. Ωστόσο, κατά τον έλεγχο της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων της απογραφής (ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1159/2011), διαπιστώθηκε ότι η αποτίμηση των εμπορεύσιμων στοιχείων δεν έγινε με τη μέθοδο της μεσοσταθμικής τιμής, που παγίως ακολουθείται από την επιχείρηση και για το λόγο αυτό προστέθηκε το ποσό της διαφοράς ύψους 1.414.789,94 €, ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, αρχικά επιλέχτηκε ως δείγμα για το υπολογισμό της ορθής αποτίμησης το είδος «.....» με κωδικό: «.....», το οποίο παρουσιάζει την ακόλουθη κίνηση :

	τεμάχια	Τιμή μονάδος (ευρώ)	Συνολική αξία
Απογραφή 31/12/2012	119	0,01	1,19
Αγορές έτους 11/6/2013 (ενδοκοινοτικές)	200	50,59	10.118,00
Αγορές έτους 28/10/2013 (ενδοκοινοτικές)	188	51,85	9.747,80
Αγορές έτους 27/11/2013 (ενδοκοινοτικές)	12	51,85	622,20
σύνολο	519		20.489,19

Εφαρμόζοντας τον τύπο της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους,

$$\frac{1,19+10.118,00+9.747,80+622,20}{119+200+188+12} = \frac{20.489,19}{519} = 39,48 \text{ €},$$

η μέση τιμή κτήσης του ως άνω είδους ,προσδιορίζεται στο ποσό των 39,48 € και η συνολική αξία του υπολοίπου του είδους κατά τη 31/12/2013, στο ποσό των 14.725,37 € (373 x 39,48).
 Σύμφωνα με την απογραφή της 31.12.2013 το απόθεμα του συγκεκριμένου είδους ανέρχεται σε 373 τεμάχια που αποτιμάται με 0,01 €/τεμ., ήτοι, 3,73 €.

Στη συνέχεια επιλέχθηκε ως δεύτερο δείγμα για την ορθή αποτίμηση το είδος «.....» με κωδικό αριθμό είδους «.....», το οποίο παρουσιάζει την ακόλουθη κίνηση :

	τεμάχια	Τιμή μονάδος (ευρώ)	Συνολική αξία
Απογραφή 31/12/2012	30	0,01	0,30
Αγορές έτους 25/04/2013 (ενδοκοινοτικές)	38	63,99	2.431,70
σύνολο	68		2.432,00

Εφαρμόζοντας τον τύπο του μέσου σταθμικού κόστους,

$$\frac{0,30 + 2.431,70}{30 + 38} = \frac{2.432,00}{68} = 35,76 \text{ €}$$

η μέση τιμή κτήσης του ως άνω είδους, προσδιορίζεται στο ποσό των 35,76 € και η συνολική αξία του υπολοίπου του είδους κατά την 31/12/2013, στο ποσό των 1.358,68 € (38 x 35,76).
 Σύμφωνα με την απογραφή της 31.12.2013 το απόθεμα του συγκεκριμένου είδους ανέρχεται σε 38 τεμάχια που αποτιμάται με 0,01€/τεμ., ήτοι, 0,38€.

Ο έλεγχος επέλεξε ως τρίτο δείγμα το είδος με κωδικό «..... », το οποίο παρουσιάζει την ακόλουθη κίνηση :

	τεμάχια	Τιμή μονάδος (ευρώ)	Συνολική αξία
Απογραφή 31/12/2012	0		0,00
Αγορές έτους 27/5/2013 (ενδοκοινοτικές)	97	37,34	3.621,98
Αγορές έτους 17/6/2013 (ενδοκοινοτικές)	41	37,34	1.530,94
Αγορές έτους 17/6/2013	53	37,34	1.979,02

(ενδοκοινοτικές)			
σύνολο	191		7.131,94

Εφαρμόζοντας τον τύπο του μέσου σταθμικού κόστους, $\frac{3.621,98 + 1.530,94 + 1.979,02}{97 + 41 + 53} =$

$= \frac{7.131,94}{191} = 37,34 \text{ €}$,

191

η μέση τιμή κτήσης του ως άνω είδους ,προσδιορίζεται στο ποσό των 37,34 € και η αξία του υπολοίπου του είδους κατά την 31/12/2013, στο ποσό των 5.825,04 € (156 x 37,34).

Σύμφωνα με την απογραφή της 31.12.2013 το απόθεμα του συγκεκριμένου είδους ανέρχεται σε 156 τεμάχια που αποτιμάται με 0,0311€/τεμ., ήτοι, 4,86€.

Ακολούθως, από το Ισοζύγιο Ειδών του βιβλίου Αποθήκης υπολογίστηκε η μέση σταθμική τιμή για κάθε είδος. Η Απογραφή Αποθεμάτων - Εμπορευμάτων περιλάμβανε 13.368 κωδικούς, από τους οποίους οι 4922 κωδικοί (συνολικής αξίας 14.449,95€) δεν παρουσίασαν κίνηση ως προς την εισαγωγή στο βιβλίο αποθήκης στη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και ως εκ τούτου αποτιμήθηκαν με αξίες ως αναγράφονται στην απογραφή λήξης 31.12.2012. Για τους υπόλοιπους 8446 κωδικούς, προσδιορίστηκε η μέση σταθμική τιμή με βάση τις κινήσεις (ποσότητες εισαγωγής και αξίες) του βιβλίου αποθήκης. Ως εκ τούτου ο έλεγχος κατηγοριοποίησε τους 8446 κωδικούς, ανάλογα με την απόκλιση σε:

Είδη χωρίς διαφορά αποτίμησης – 6.149 κωδικοί ειδών

Είδη με αρνητική διαφορά, (υπερτίμηση) – 73 κωδικοί ειδών, και

Είδη με θετική διαφορά, δηλαδή ο έλεγχος υπολόγισε μεγαλύτερη αξία – 2.224 κωδικοί ειδών.

	Πλήθος Ειδών	Αξία	Αξία Ελέγχου	Διαφορά
ΧΩΡΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	6.149	170.343,35	170.343,35	0,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΡΝΗΤΙΚΗ < -1€	73	44.062,95	35.121,22	-8.941,73
ΔΙΑΦΟΡΑ ΘΕΤΙΚΗ	2.224	402.881,09	1.826.612,76	1.423.731,67
ΣΥΝΟΛΟ	8.446	617.287,39	2.032.077,33	1.414.789,94

Ύστερα από τα παραπάνω, επαναπροσδιορίστηκαν τα μικτά κέρδη του εμπορικού κλάδου με τα προκύπτοντα (και κατ'αναλογία των καθαρών κερδών) και οι διαφορές προστέθηκαν στα δηλωθέντα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ		2014
ΧΡΗΣΗ		2013
	Απογραφή Έναρξης Ελέγχου (ως Δήλωση)	660.802,93
πλεόν	Αγορές Χρήσης	3.137.704,05
	Σύνολο	3.798.506,98
μείον	Απογραφή λήξης ελέγχου	2.046.527,28

	Κόστος Πωληθέντων εμπορευμάτων βάσει ελέγχου	1.751.979,70
	Σύνολο Πωλήσεων εμπορευμάτων (ως δήλωση)	5.888.968,01
μείον	Κόστος Πωληθέντων εμπορευμάτων βάσει ελέγχου	1.751.979,70
	Μικτό αποτέλεσμα πωλήσεων εμπορευμάτων βάσει ελέγχου	4.136.988,31
μείον	Μικτό αποτέλεσμα πωλήσεων εμπορευμάτων βάσει δήλωσης	2.722.198,37
	Λογιστική διαφορά λόγω υποτίμησης αποθεμάτων	1.414.789,94

Η παραπάνω διαφορά προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα κέρδη της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την ακολουθούμενη πρακτική, κατά την οποία τα ανταλλακτικά για τα μοντέλα μηχανημάτων που είχαν αποσυρθεί ή οι πολύ παλαιοί κωδικοί ανταλλακτικών, καταχωρούνταν από το μηχανογραφικό της πρόγραμμα στα απαξιωμένα είδη και εφόσον στη διαδρομή των ετών προέκυπτε πώληση τότε, σε εκείνη τη χρήση, προέκυπτε και το σύνολο του κέρδους και βεβαίως φορολογείτο κανονικά.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης και από την τρέχουσα αξία αντικατάστασης, τότε η απογραφή γίνεται στην τιμή αυτή.

Επειδή, απαξιωμένα είναι τα αγαθά εκείνα, τα οποία εκ των πραγμάτων θα πωληθούν κάτω από το κόστος λόγω παρελεύσεως της μόδας (π.χ. γυναικεία ταγέρ παλαιάς αγοράς) ή απαξίωσης αγαθών λόγω τοποθέτησης στην αγορά νεώτερου μοντέλου (π.χ. σε συσκευές) ή νεώτερων εκδόσεων σε βιβλία κ.λπ. Στην περίπτωση αυτή η αποτίμηση σε τιμές κάτω του κόστους (ρευστοποιήσιμη τιμή) πρέπει να επαληθευτεί από την ίδια την πραγματικότητα (όταν αυτά πωληθούν). Τα απαξιωμένα ανταλλακτικά, τα οποία δεν εισάγονται πλέον και ως εκ τούτου δεν υπάρχει τρέχουσα τιμή αγοράς αποτιμούνται στη μικρότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της ρευστοποιήσιμης αξίας (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Αθήνα 2013, σελ. 298).

Επειδή τα εμπορεύσιμα στοιχεία της επιχειρήσεως αποτιμώνται κατά την απογραφή στην μικρότερη τιμή (είτε είναι η τρέχουσα, είτε η τιμή κτήσεως) σαφώς συνάγεται, ότι αν τα εμπορεύματα των επιχειρήσεων, δι' ειδικούς πραγματικούς ή οικονομικούς λόγους π.χ. παρελεύσεως του συρμού (μόδας), παλαιότητας, ελαττωματικότητας κ.λπ., υφίστανται σοβαρά μείωση της αξίας τους, η αποτίμηση των κατά την απογραφή, πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πωλήσεως. Στη περίπτωση όμως αυτή ο επιχειρηματίας φέρει το βάρος της αποδείξεως της απαξίωσης (ΣτΕ 3355/1990) και (Απόφαση ΠΟΛ.1005/14.1.2005).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, επαναπροσδιορίστηκε η αξία μόνο των 8.446 κωδικών που παρουσίασαν κίνηση ως προς την εισαγωγή τους στο βιβλίο αποθήκης στη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, ενώ για τους 4.922 κωδικούς (συνολικής αξίας 14.449,95 €), που δεν παρουσίασαν κίνηση ως προς την εισαγωγή στο βιβλίο αποθήκης στη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, η αξία αυτών αποτιμήθηκε με την αξία που στην απογραφή λήξης 31/12/2012.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, μεταβάλλοντας το δηλωθέν ποσό της απογραφής λήξης της 31/12/2013, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή της δηλωθείσας απογραφής έναρξης 01/01/2013, ύψους 660.802,93 €, επαναπροσδιόρισε τα κέρδη της στο πλασματικό ποσό των 2.918.752,81 €, παραβιάζοντας την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας οφείλει να συντάξει απογραφή έναρξης της πρώτης με βιβλίο απογραφών διαχειριστικής του περιόδου. Από τη δεύτερη διαχειριστική του περίοδο και μετά ως απογραφή έναρξης θεωρείται η απογραφή λήξης της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Τόμος Τρίτος, Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Αθήνα 2005, σελ. 2251).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και των κανόνων της λογιστικής απογραφή είναι η λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επανγελματικής περιουσίας της επιχείρησης, τα οποία υπάρχουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου). Με την απογραφή επιτυγχάνεται η επαλήθευση των εγγραφών από τα λογιστικά βιβλία αποτελεσμάτων, για το λόγο αυτό πρέπει να είναι αναλυτική και πραγματική (Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Τόμος Τρίτος, Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Αθήνα 2005, σελ. 2252).

Επειδή, οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Αθήνα 2013, σελ. 224).

Επειδή, η απογραφή αποθεμάτων έναρξης της χρήσης 2013, είναι η απογραφή λήξης της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης (2012), δηλαδή, η αποτίμηση των εμπορευμάτων σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, ήτοι, κατά την 31/12/2012. Επειδή, περαιτέρω, η φορολογική αρχή, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2012, αφενός, διότι η με αριθμ. /2019 εντολή εκδόθηκε για φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2013 και αφετέρου, διότι, το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τη χρήση 2012, έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. /30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)

ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέα κέρδη	1.586.917,52	3.006.990,25	3.006.990,25	1.420.072,73
Χρεωστικό ποσό	113.786,80	483.465,32	483.465,32	369.678,52
Προκαταβολή φόρου	330.387,70	330.387,70	330.387,70	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	26,06	26,06	26,06	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	5,21	5,21	5,21	
Πρόσθετος φόρος		379.142,29	379.142,29	379.142,29
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Σύνολο φόρου - τελών	445.005,77	1.193.826,58	1.193.826,58	748.820,81

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.