



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26.09.2022

Αριθμός απόφασης: 1906

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης04.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 14593 ενδικοφανή προσφυγή και του με αρ. πρωτ./05.08.2022 συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντα του με ΑΦΜ, με έδρα στο με κύρια δραστηριότητα «καλλιέργεια νεκταρινιών», κατά: α) της με αρ. πρωτ.29.03.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) της με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, γ) της με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** και δ) της με αρ. πρωτ./**29.03.2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αρ. πρωτ.....**05.08.2022** συμπληρωματικού υπομνήματος 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 τη με αρ./**29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **62.247,15€**, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους **31.123,57€** και εισφορά αλληλεγγύης ύψους **13.510,34€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **106.881,06€**.

- Με τη με αρ./**29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 7εισοδήματος φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **54.681,73€**, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους **27.340,87€** και εισφορά αλληλεγγύης ύψους **11.200,76€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **93.223,35€**.

- Με τη με αρ./**29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προέκυψε μείωση του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου κατά το ποσό των **14.338,58€ (18.110,07€.- 3.771,49€)**.

- Με τη με αρ./**29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού **17.927,00€** πλέον προστίμου ανακρίβειας

1του άρθρου 58^A του Ν.4174/2013 ποσού 8.963,50€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 26.890,50€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της με αρ. ../26-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... βάσει των από 29.03.2022 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν. 4172/2013 και φορολογίας Φ.Π.Α. του ν. 2859/2000.

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./27-09-2021 πληροφοριακό δελτίο διενέργειας έρευνας της που στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. (αριθμό πρωτ.Δ.Ο.Υ/01-10-2021), με συνημμένες την από 16/09/2021 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και την από 16/09/2021 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., και αφορούσε τον έλεγχο που διενήργησαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017.

Από τον έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

Κατόπιν της με αρ/2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από κλιμάκιο ελεγκτών, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της στις 31-12-2017, λόγω εισφοράς της καθαρής θέσης της «εις είδος» στην νεοσυσταθείσα εταιρία με την επωνυμία «..... Ιδιότυπη Κεφαλαιουχική Εταιρία» που έγινε με το από 14-12-2017 Καταστατικό Σύστασης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας (αριθμός ΓΕΜΗ-12-2017). Με την αριθμ/30-4-2018 δήλωση μεταβολών που υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υεντάχθηκε από 1-1-2018 στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την καλλιέργεια βερίκοκων, ροδάκινων, κερασιών κλπ.

Η ελεγχόμενη οντότητα έκανε έναρξη εργασιών στις 07/01/1998.

Η ελεγχόμενη οντότητα κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους ως κύρια δραστηριότητα είχε το «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ».

Για την παρακολούθηση των εργασιών, κατά το φορολογικό έτος 2016 τηρήθηκαν λογιστικά αρχεία σύμφωνα με το απλογραφικό σύστημα του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ενώ κατά το φορολογικό έτος 2017 τηρήθηκαν λογιστικά αρχεία σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τον ελεγχόμενο υποβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2016 η με αρ./20-07-2017 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος με συνημμένη την Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Εντυπο Ε3).

Για το φορολογικό έτος 2017, υποβλήθηκε η με αρ. /27-07-2018 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος με συνημμένη την Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Έντυπο Ε3).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016:

Υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, διότι δηλώθηκαν λιγότερα καθαρά κέρδη ποσού 291.248,00€ και συγκεκριμένα στον πίνακα ΣΤ του εντύπου Ε3:

- i) στον υποπίνακα α) δηλώθηκαν περισσότερες αγορές εσωτερικού και εισαγωγές ποσού 9.875,79€ (από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτουν αγορές ποσού 1.142.079,54€ από τις οποίες αφαιρούνται οι μη εκπιπόμενες αγορές που αναφέρονται στη στήλη των αγορών του ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΤΠΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016 ποσού 15.219,87€ και το ποσό των 2.675,60€ που αφορά σε λανθασμένη καταχώριση προτιμολογίου),
- ii) στον υποπίνακα β) δηλώθηκαν λιγότερα εμπορεύματα απογραφής λήξης ποσού 56.402,13€ και περισσότερα εμπορεύματα έναρξης ποσού 1.635,90€ (βλ αναλυτικό πίνακα διαφορών απογραφής),
- iii) στον υποπίνακα δ) δηλώθηκαν περισσότερες δαπάνες ποσού 152.921,01€ σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων και iv) στον υποπίνακα η) και στον πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης δεν υπολογίστηκαν δαπάνες μη εκπιπόμενες επιπλέον ποσού 70.413,17€ (στο ποσό δαπανών 69.456,61€ που προκύπτει από τον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΤΠΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016 (της από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.....) προστίθεται και το ποσό που αφορά σε ΦΠΑ από εισαγωγή εμπορευμάτων στις 30-6-16 3.422,40€).

Ακολουθεί συνοπτικός πίνακας προσδιορισμού των καθαρών κερδών βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου της χρήσης 2016.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (1)	1.589.346,06	1.589.346,06	0,00
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (2)	267.322,40	265.686,50	1.635,90
ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (3)	1.134.059,86	1.124.184,07	9.875,79
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	390.470,00	446.872,13	-56.402,13
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ) (5)=(2)+(3)-(4)	1.010.912,26	942.998,44	67.913,82

ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (6)=(1)-(5)	578.433,80	646.347,62	-67.913,82
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (7)	551.597,84	398.676,83	152.921,01
ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (8)=(6)-(7)	26.835,96	247.670,79	-220.834,83
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (9)	1232,92	71.646,09	-70.413,17
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ (10)=(8)+(9)	28.068,88	319.316,88	-291.248,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017:

Υπέβαλε ανακριβώς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, διότι δηλώθηκαν λιγότερα καθαρά κέρδη ποσού 132.371,13€ και συγκεκριμένα, στον πίνακα Δ του εντύπου Ε3:

- i) δηλώθηκαν περισσότερα ακαθάριστα έσοδα ποσού 1.613,42€,
- ii) δηλώθηκαν λιγότερα αποθέματα απογραφής έναρξης ποσού 56.402,13€
- iii) δηλώθηκαν λιγότερα εμπορεύματα απογραφής λήξης ποσού 77.274,61€
- iv) δηλώθηκαν περισσότερα λοιπά έξοδα πλην αποσβέσεων ποσού 756,74€ και
- v) δεν δηλώθηκαν πιστωτικοί τόκοι ποσού 4,95€.

Επιπλέον, δεν διενήργησε ορθά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων διότι:

- i) το ποσό των 74.600,00€ που καταχωρίστηκε στον λογαριασμό 68.09 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», δεν πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρ. 26 του Ν 4172/2013 και η σχετική ΠΟΛ. 1056/15,
- ii) το ποσό των 421,00€ αφορά πρόστιμα και προσαυξήσεις, και
- iii) δεν υπολογίστηκαν δαπάνες μη εκπιπόμενες επιπλέον ποσού 37.329,48€ (όπως προκύπτει από τον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (της από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρ. 23 του Ν 4172/2013. Δεν αναγνωρίστηκαν οι εν λόγω δαπάνες επειδή δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των διατάξεων άρθρου 22 και 23 του ν.4172/2013 και προστίθενται στα καθαρά κέρδη, ως λογιστική διαφορά

Ακολουθεί συνοπτικός πίνακας προσδιορισμού των καθαρών κερδών βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου της χρήσης 2017:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
---	--------------	--------------	------------------

ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (1Α)	1.358.470,98	1.358.123,53	347,45
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (1Β)	1.613,42	347,45	1.265,97
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (1)=(1Α)+(1Β)	1.360.084,40	1.358.470,98	1.613,42
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (2)	390.470,00	446.872,13	-56.402,13
ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (3)	1.006.130,05	1.006.130,05	0,00
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	492.597,03	569.871,64	-77.274,61
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ) (5)=(2)+(3)-(4)	904.003,02	883.130,54	20.872,48
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (6)=(1)-(5)	456.081,38	475.340,44	-19.259,06
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΛΗΝ ΤΟΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ (7Α)	360.779,87	360.023,13	756,74
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (7Β)	83.208,04	83.208,04	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (7)=(7Α)+(7Β)	443.987,91	443.231,17	756,74
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ & ΤΟΚΩΝ (8)	12.093,47	32.109,27	-20.015,80
ΠΛΕΟΝ: ΤΟΚΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ (9)	0	4,95	-4,95
ΜΕΙΟΝ: ΤΟΚΟΙ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ (10)	4.411,70	4.411,70	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ (11)= (8)+(9)-(10)	7.681,77	27.702,52	-20.020,75

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ			
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		74.600,00	-74.600,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ		421,00	-421,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ		37.329,48	-37.329,48
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	7.681,77	140.053,00	-132.371,23

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 16/09/2021 Έκθεση Ελέγχου στη Φορολογία Εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..... και αφού έλαβε υπόψη και την με αρ./10-02-2022 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος με συνημμένο το Έντυπο Ε3 η οποία υποβλήθηκε μετά τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (16/09/2021) με την οποία ο ελεγχόμενος προέβη στη μείωση των δαπανών στο έτος 2016 (Κωδ. 556 του εντύπου Ε3) κατά 152.921,00€ αναγνωρίζοντας τη διαφορά των δεδομένων των βιβλίων με τις δηλώσεις του.

Περαιτέρω από τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος προκύπτουν τα εξής:

A) Ως προς την εξόφληση των συναλλαγών με αξία >500,00€ ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην Υπηρεσία μας δικαιολογητικά έγγραφα (κινήσεις λογαριασμών, επιταγές, καταθετήρια, αναλυτικά καθολικά προμηθευτών κλπ) από τα οποία προκύπτει και αποδέχεται ο έλεγχος ότι εξοφλήθηκαν σύμφωνα με τον «προβλεπόμενο τρόπο» που ορίζει το άρθρ. 23 περ. β του Ν 4172/2013, εκτός των συναλλαγών που αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	30/11/2016	TIM .....	.....	1.643,37	1.325,30	318,07
2	30/11/2016	TIM .....	.....	819,25	725	94,25
3	29/08/2016	.....	.....	800	645,16	154,84
4	30/09/2016	TIM .....	.....	2.571,26	2.073,60	497,66
6	10/12/2016	TIM .....	.....	920,08	742	178,08

Σημείωση ελέγχου: 1) τα υπ' αριθμ. και/30-11-2016 παραστατικά έκδοσης της εταιρίας καταχωρίστηκαν στο σκέλος των εξόδων στη στήλη των αγορών, ως αγορές αποθεμάτων. Από την καρτέλα του προμηθευτή που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη (σχετ Α1-8Α) με το αριθμ.14-6-2021 έγγραφο προκύπτει ότι τα παραπάνω παραστατικά αφορούν σε πιστωτικά τιμολόγια έκπτωσης. 2) Το υπ αριθμ./30-9-2016 τιμολόγιο αγοράς έκδοσης της εταιρίας ΑΒΕΕ είναι καταχωρημένο δύο (2) φορές στο σκέλος των εξόδων και στη στήλη των αγορών. 3) Το υπ' αριθμ.29-8-16 τιμ έκδοσης της εταιρίας καταχωρίθηκε στο σκέλος των εξόδων στη στήλη των αγορών παγίων, το οποίο αποσβέστηκε εξ ολοκλήρου στις 31-12-2016. 4) Το υπ αριθμ./10-12-16 τιμ έκδοσης της ατομικής επιχείρησηςκαταχωρίθηκε στο σκέλος των εξόδων στη στήλη των δαπανών.

B) Ως προς τις δαπάνες συνολικής αξίας 70.413,17 για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικής αξίας 37.329,48 για το φορολογικό έτος 2017 που αφορούν έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων, δαπάνες ταξιδίων πετρελαίου θέρμανσης, υποδοχής και φιλοξενίας, αγορές ενδυμάτων - υποδημάτων, στέγασης, προβολής και διαφήμισης, αγορές οικοδομικών υλικών, αγορά συσκευών GPS (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.)

Ειδικότερα:

B.1. Ως προς τα έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων

Σύμφωνα με τα δεδομένα οχημάτων του taxis, ο ελεγχόμενος κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ήταν κάτοχος οχημάτων σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

A/A	Αρ. Κυκλοφορίας	Κάτοχος από	Παλιός αρ. κυκλοφορίας	Κυβικά	Κατηγορία	Μεταβίβαση / ακινησία	Ετη Πληρωμής Τ.Κ.	Καύσιμα
-----	-----------------	-------------	------------------------	--------	-----------	-----------------------	-------------------	---------

1	.....	28/8/2016	.....	1242	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	27/12/2017	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
2	.....	21/10/2014	.....	1328	Ι.Χ. Επιβατικό Αυτοκίνητο	28/12/2017	2016, 2017	Βενζίνη αμόλυβδη
3	.....	29/10/2010	.....	1796	Ι.Χ. Επιβατικό Αυτοκίνητο	02/01/2018	2016, 2017	Βενζίνη αμόλυβδη
4	.....	31/10/2017		97	Ι.Χ. Δίκυκλο	28/12/2017	2017	Βενζίνη αμόλυβδη
5	.....	08/02/2005		1896	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	28/12/2017	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
6	.....	14/11/2013		1896	Ι.Χ. Επιβατικό Αυτοκίνητο	27/12/2017	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
7	.....	09/08/2012		3908	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	27/12/2017	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
8	.....	29/04/2014		2494	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	18/11/2016	2016	Πετρέλαιο κίνησης
9	.....	04/07/2014		6374	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	27/12/2017	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
10	.....	11/03/2015		2494	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	23/11/2016	2016	Πετρέλαιο κίνησης
11	.....	26/10/2015		2982	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	27/12/2017	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
12	.....	13/04/2016		1364	Ι.Χ. Επιβατικό Αυτοκίνητο	05/01/2018	2016, 2017	Πετρέλαιο κίνησης
13	.....	14/03/2006		1390	Ι.Χ. Φορτηγό αυτοκίνητο	03/06/2016	2016	Βενζίνη αμόλυβδη
14	.....	28/01/2015		249	Ι.Χ. Δίκυκλο	08/11/2016	2016	Βενζίνη αμόλυβδη
15	.....	19/12/2016		249	Ι.Χ. Δίκυκλο	28/12/2017	2016, 2017	Βενζίνη αμόλυβδη

Σύμφωνα με το μητρώο παγίων της ελεγχόμενης οντότητας, τα οχήματα και μηχανήματα που κατείχε ήταν τα κάτωθι:

Α/Α Κωδ. Λογ/μo υ	Περιγραφή	ΑΡΙΘΜ ΚΥΚΛ	ΚΑΥΣΙΜ Ο	ΠΩΛΗΣΗ	Παραστατικό	Ποσότη τα	Ημ/νία Αγοράς
1	Φ.Ι.Χ. ΜΕΤ/ΝΟ ΑΡ.ΠΛ. 21310 (ΕΕΡ2919)	.....	Π/Κ		.....	1	31/08/2012
2	ΦΟΡΤΗΓΟ ΜΙΚΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ VW CADDY	.....	Π/Κ		.....	1	05/12/2011
3	Φ.Ι.Χ. MERCEDES WDB9700791K599166(ΕΕΡ7744)	.....	Π/Κ		.....	1	02/06/2014
4	ΤΟΥΟΤΑ HILUX ΑΡ.ΠΛ.4934	.....	Π/Κ	18/11/20 16	.....	1	16/04/2014
5	ΦΟΡΤΗΓΟ ΟΧΗΜΑ (ΑΡ.ΠΛ 45380) (ΕΕΡ8485)	.....	Π/Κ		.....	1	13/10/2015
6	ΤΟΥΟΤΑ HILUX ΑΡ.ΠΛ 601839	.....	Π/Κ	23/11/20 16	.....	1	25/02/2015
7	ΜΕΤ/ΝΟΣ ΓΕΩΡΓ.ΕΛΚΥΣΤΗΡΑΣ ΑΜ53457	.....	Π/Κ		.....	1	29/11/2013
8	FIAT STRADA 16144	.....	Β/Α		.....	1	23/08/2016
9	ΠΕΡΕΝΟΦΟΡΟ ΑΝΥΨΩΤΙΚΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑ	.....	Π/Κ		.....	1	13/10/2014

10	Φ.Ι.Χ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΟ WV (IEM6868)	.....	B/A	.....	1	09/09/2016
11	MOTO	.....	B/A	.....	1	26/09/2016

Σύμφωνα με δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) των φορολογικών ετών 2016 και 2017 η ελεγχόμενη δηλώνει ότι κατέχει τα παρακάτω οχήματα, τα οποία όμως δεν είναι καταχωρημένα στο μητρώο παγίων της:

A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΡΙΘΜ ΚΥΚΛ	ΚΑΥΣΙΜΟ
1	EIX ΜΕΡΣΕΝΤΣ	.....	B/A
2	EIX VW CADDY	.....	Π/Κ
3	EIX TOYOTA	.....	Π/Κ
4	EIX SUSUKI	.....	B/A

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι ο ελεγχόμενος, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, κατείχε Ι.Χ. φορτηγά αλλά και επιβατικά και δίκυκλα οχήματα τα οποία χρησιμοποιούν αμόλυβδη βενζίνη ως καύσιμο. Επιπλέον, κατείχε Ι.Χ. φορτηγά και μηχανήματα αλλά και επιβατικά οχήματα τα οποία χρησιμοποιούν πετρέλαιο κίνησης ως καύσιμο. Ωστόσο, δεν χρησιμοποιήθηκαν όλα τα οχήματα κατοχής του ελεγχόμενου, είτε βενζινοκίνητα είτε πετρελαιοκίνητα, για παραγωγικό σκοπό της επιχείρησής του, παρά μόνο αυτά που δηλώνονται στο μητρώο παγίων. Σύμφωνα με το αρθ. 22 του ν. 4172/2013 επιτρέπεται η έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Ο έλεγχος έχει ήδη αναγνωρίσει φορολογικά τις δαπάνες εκείνες στις οποίες αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας αυτοκινήτου ή κάποιο άλλο στοιχείο που να τεκμηριώνει την κάθε συναλλαγή.

Επειδή στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, δεν αποδεικνύεται αν το όχημα που ανεφοδιάστηκε ανήκει στην ελεγχόμενη και ότι χρησιμοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, επειδή υπάρχουν καταχωρημένα παραστατικά (ΑΛΠ) σε καθημερινή βάση και με μεγάλη συχνότητα (πολλές ΑΛΠ από τον ίδιο προμηθευτή και με διαφορά στο χρόνο έκδοσης λίγων λεπτών), ο έλεγχος θεωρεί μη επαρκείς τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στα με αριθμ. πρωτ. εισερχ./14-6-2021 (σελ. 2-3 και 5-6) και .../15-7-2021 (σελ 6) έγγραφα, απορρίπτει τις εν λόγω δαπάνες των ετών 2016 και 2017 ως μη εκπιπόμενες στη φορολογία

εισοδήματος.

Ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε να του αναγνωριστεί μέρος των δαπανών καυσίμων κίνησης που συμπεριέλαβε ο έλεγχος στις λογιστικές διαφορές των φορολογικών ετών 2016 και 2017, χωρίς ωστόσο να θέτει στη διάθεση του ελέγχου πρόσθετα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι μη εκπεστέες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για να εξυπηρετήσουν παραγωγικό σκοπό της επιχείρησής του.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ως προς τις δαπάνες καυσίμων κίνησης.

B.2. Επειδή όσον αφορά στις δαπάνες ταξιδίων, ο έλεγχος έχει ήδη αναγνωρίσει φορολογικά τις δαπάνες εκείνες στις οποίες υπάρχουν καταστάσεις - εξοδολόγια κλπ, επειδή για τις δαπάνες ταξιδίων που ζητήθηκαν περισσότερες πληροφορίες και καταχωρίθηκαν συγκεντρωτικά στα βιβλία της στο σκέλος των εξόδων, η ελεγχόμενη δεν μας προσκόμισε επιπλέον στοιχεία που να δικαιολογούν ότι έγιναν για λογαριασμό της και προς το συμφέρον της με συνέπεια να μην αποδεικνύεται ο σκοπός για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν, ο έλεγχος θεωρεί μη επαρκείς τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στο με αριθμ. πρωτ. εισερχ. /14-6-2021 έγγραφο (σελ. 2-5), απορρίπτει τις εν λόγω δαπάνες των ετών 2016 και 2017 ως μη εκπιπτόμενες.

B.3. Επειδή σε όλα τα παραστατικά προμήθειας πετρελαίου θέρμανσης δεν αναγράφεται διακεκριμένα για κάθε παράδοση, ο τόπος παράδοσης και ο αριθμός παροχής ηλεκτροδότησης της κάθε εγκατάστασης, αλλά ως μοναδικός τόπος παράδοσης η διεύθυνση και ο αριθμός παροχής ηλεκτροδότησης του κεντρικού καταστήματος,

Επειδή στο μητρώο παγίων δεν υπάρχουν καταχωρημένα πάγια (λέβητες, καυστήρες, δεξαμενές αποθήκευσης καυσίμων που να δικαιολογούν την αποθήκευση ποσοτήτων πετρελαίου, καλοριφέρ, αεραγωγοί κλπ) με συνέπεια να μην τεκμηριώνεται επαρκώς από την ελεγχόμενη ότι οι εν λόγω δαπάνες έγιναν για λογαριασμό της και προς το συμφέρον της, ο έλεγχος θεωρεί μη επαρκείς τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στο με αριθμ. πρωτ. εισερχ. /15-7-2021 έγγραφο (σελ. 4-5), απορρίπτει τις εν λόγω δαπάνες των ετών 2016 και 2017 ως μη εκπιπτόμενες. (αρθ. 22 του ν. 4712/2013).

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου ως προς τις δαπάνες θέρμανσης.

B.4. Επειδή όσον αφορά στις δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας, αγορές ενδυμάτων - υποδημάτων, στέγασης, προβολής και διαφήμισης, ο έλεγχος έχει ήδη αναγνωρίσει φορολογικά

τις δαπάνες εκείνες στις οποίες τεκμηριώνεται από την περιγραφή των ληφθέντων αγαθών ή υπηρεσιών ότι είναι παραγωγικές,

Επειδή στις δαπάνες υποδοχής - φιλοξενίας δεν τεκμηριώθηκε ο αριθμός και οι ιδιότητες των συμμετεχόντων,

Επειδή οι προμήθειες των ενδυμάτων - υποδημάτων αφορούν κυρίως σε αθλητικά είδη,

Επειδή οι δαπάνες από σούπερ μάρκετ αφορούν σε είδη οικιακής χρήσης,

Επειδή δεν τεκμηριώθηκε ποιοι είναι οι παραλήπτες που έλαβαν τα δώρα, με συνέπεια να μην τεκμηριώνεται επαρκώς από την ελεγχόμενη ότι οι εν λόγω δαπάνες έγιναν για λογαριασμό της και προς το συμφέρον της, ο έλεγχος θεωρεί μη επαρκείς τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στο με αριθμ. πρωτ. εισερχ. .../15-7-2021 (σελ 6-10) έγγραφο, απορρίπτει τις εν λόγω δαπάνες των ετών 2016 και 2017 ως μη εκπιπόμενες. (αρθ. 22 του ν. 4172/2013).

B. 5. Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που αφορούν στις αγορές οικοδομικών υλικών, η ελεγχόμενη με το αριθμ. πρωτ. εισερχ. .../14-6-2021 έγγραφο, προσκόμισε το με ημερομηνία 28-3-2016 ιδιωτικό συμφωνητικό (σχετ. Α1-37Α) μεταξύ αυτής και της αρχιτέκτονα - μηχανικού, ΑΦΜ: από το οποίο προκύπτει η αλλαγή χρήσης ήδη προϋπάρχουσας αποθήκης σε κατοικία, Οι εν λόγω δαπάνες θεωρούμενες ως ενιαίο σύνολο αφορούν δαπάνες προσθήκης βελτίωσης παγίου (αλλαγή χρήσης αποθήκης σε κατοικία), αφού προορίζονται για διαρκή χρήση που θα αποφέρουν οφέλη πέραν του έτους, οι οποίες όμως αφενός καταχωρήθηκαν στο σκέλος των εξόδων και αφετέρου η αποθήκη - κατοικία δεν υφίστανται στο μητρώο παγίων των ετών 2016 και 2017, ο έλεγχος θεωρεί μη επαρκείς τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στο με αριθμ. πρωτ. εισερχ./15-7-2021 έγγραφο (σελ. 10-15), απορρίπτει τις εν λόγω δαπάνες των ετών 2016 και 2017 ως μη εκπιπόμενες. (αρθ. 22 του ν. 4172/2013).

B.6. Επειδή οι δαπάνες για την αγορά συσκευών GPS TIM8-11-17 και/17-11-17, από τον προμηθευτή “.....”, δεν αφορούν σε αγορά συσκευών GPS παρακολούθησης οχημάτων, τα οποία άλλωστε έπρεπε να καταχωριθούν και στο μητρώο παγίων αλλά συσκευές GPS για τον εντοπισμό κυνηγετικών σκυλιών, ο έλεγχος θεωρεί μη επαρκείς τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στο με αριθμ. πρωτ. εισερχ./15-7-2021 (σελ 15) έγγραφο, απορρίπτει τις εν λόγω δαπάνες του έτους 2017 ως μη εκπιπόμενες. (αρθ. 22 του ν. 4172/2013).

Γ) ως προς τις προβλέψεις :

Οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα εισοδήματα του ελεγχόμενου οι δαπάνες των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις του φορολογικού έτους 2017 συνοψίζονται στο γεγονός ότι:

α) Η ελεγχόμενη προέβη λανθασμένα στο σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων συμπεριλαμβάνοντας στην αξία των απαιτήσεων και τον αναλογούντα ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες (ΠΟΛ 1056/2015 άρθ. 2),

β) Οι ως άνω απαιτήσεις λανθασμένα δεν διαγράφηκαν προηγουμένως από τα βιβλία του φορολογούμενου, αφού στα βιβλία της επιχείρησηςΑΦΜ: η οποία κατέστη καθολική διάδοχος της ελεγχόμενης ύστερα από την εισφορά «εις είδος» της καθαρής θέσης της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης, εμφανίζεται ως εξ απογραφής χρεωστικό υπόλοιπο των πελατών για τους οποίους έχουν υπολογιστεί προβλέψεις, πραγματοποιεί εισπράξεις οφειλών, οπότε οι ως άνω προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν πρέπει να αναγνωριστούν φορολογικά, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 26 του Ν4172/2013.

Ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου πρόσθετα δικαιολογητικά που να υποστηρίζουν τους ισχυρισμούς του ότι οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις πρέπει να αναγνωριστούν ως εκπεστές.

Δ) Ως προς την αποτίμηση αποθεμάτων:

1. Προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης της 31-12-2016, και με δεδομένο ότι δεν ήταν εφικτό να διενεργηθεί ο κατά είδος ποσοτικός έλεγχος αποθεμάτων, διότι η επιχείρηση διενεργεί και λιανικές πωλήσεις αγαθών με τη χρήση Φ.Τ.Μ, αρχικά διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος όσον αφορά στην κατά μονάδα αξία επιμέτρησης (αποτίμηση), μεταξύ της τιμής απογραφής λήξης/μονάδα αποθεμάτων της 31-12-2015 (έτος βάσης σύγκρισης), της τιμής απογραφής λήξης/μονάδα αποθεμάτων της 31-12-2016, στα παρακάτω αποθέματα με κωδικό είδους όπως αυτά αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ/ ΜΟΝΑΔΑ 31-12-15	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ/ ΜΟΝΑΔΑ 31-12-16
1	01-013-103	Θαμνοκοπτικό fs 100	2	186,12€	2	21,64€
2	01-013-132	Χλοοκ. Stihl MB448	1	150,96€	1	20,97€
3	01-006-128	ΨΑΛΙΔΙ FELCO No 4	1	24,29€	2	12,96€

Επειδή, από τη σύγκριση μεταξύ τους, διαπιστώθηκε σημαντική διαφορά, (η τιμή απογραφής λήξης/ μονάδα της 31-12-2015 των παραπάνω ειδών ήταν αρκετά μεγαλύτερη της τιμής απογραφής λήξης/ μονάδα της 31-12-2016), ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει τη συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους στις 31-12-2016, επεκτάθηκε στο σύνολο των απογραφομένων ειδών. Από τη σύγκριση των τιμών απογραφής λήξης/ μονάδα είδους της 31-

12-2015 και 31-12-2016, προέκυψε ότι από τους 6.138 κωδικούς ειδών, αποτιμήθηκαν και στα δύο έτη 5.443 ίδιοι κωδικοί. Από τους ίδιους απογραφόμενους κωδικούς βρέθηκαν να έχουν αποτιμηθεί με μικρότερη αξία/ μονάδα 3.796 κωδικοί, ή ποσοστό περίπου 69%.

Ομοίως, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των αποθεμάτων λήξης της 31-12-2017, και με δεδομένο ότι δεν ήταν εφικτό να διενεργηθεί κατά είδος ποσοτικός έλεγχος αποθεμάτων, διότι η επιχείρηση διενεργεί και λιανικές πωλήσεις αγαθών με τη χρήση Φ.Τ.Μ, αρχικά διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος όσον αφορά στην κατά μονάδα αξία επιμέτρησης (αποτίμηση), μεταξύ της τιμής απογραφής λήξης/μονάδα αποθεμάτων της 31-12-2015 (έτος βάσης σύγκρισης), της τιμής απογραφής λήξης/μονάδα αποθεμάτων της 31-12-2016 και της τιμής απογραφής λήξης/μονάδα αποθεμάτων της 31-12-2017, στα παρακάτω αποθέματα με κωδικό είδους όπως αυτά αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ/ ΜΟΝΑΔΑ 31-12-15	ΠΟΣΟ ΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ/ ΜΟΝΑΔΑ 31-12-16	ΠΟΣΟ ΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΚΟΣΤΟΥΣ/ ΜΟΝΑΔΑ 31-12-17
1	01-013-103	Θαμνοκοπτικό fs 100	2	186,12€	2	21,64€	1	1,08€
2	01-013-132	Χλοοκ. Stihl MB448	1	150,96€	1	20,97€	1	20,97€
3	01-013-171	ΜΕΣΙΝΕΖΑ CF3 PRO 2.7mm*27m 3K	0	0	5	6,15	3	0,23€
4	01-004-005	ΑΡΒΥΛΟ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ AURIBEAU No 46	0	0	2	29,00	2	2,90€
5	01-006-128	ΨΑΛΙΔΙ FELCO No 4	1	24,29€	2	12,96€	1	0,65€

Επειδή, από τη σύγκρισή μεταξύ τους, διαπιστώθηκε σημαντική διαφορά, (η τιμή απογραφής λήξης/μονάδα της 31-12-2015 ή και της 31-12-2016 των παραπάνω ειδών, ήταν αρκετά μεγαλύτερη της τιμής απογραφής λήξης/μονάδα της 31-12-2017, ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει τη συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους στις 31-12-2017, επεκτάθηκε στο σύνολο των απογραφομένων ειδών. Από τη σύγκριση των τιμών απογραφής λήξης/ μονάδα είδους της 31-12-2015, της 31-12-2016 και της 31-12-2017, προέκυψε ότι από τους 7.598 κωδικούς ειδών αποτιμήθηκαν και στα τρία έτη 5.259 ίδιοι κωδικοί ειδών. Από τους ίδιους απογραφόμενους κωδικούς βρέθηκαν να έχουν αποτιμηθεί με μικρότερη αξία/ μονάδα 4.335 κωδικοί, ή ποσοστό περίπου 82%.

Επειδή οι ποσοστιαίες διαφορές που εντοπίστηκαν κυμαίνονται από -1% ως και -182904% σε μεγάλο πλήθος ειδών οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα συνήθη πραγματικά ή οικονομικά γεγονότα απομείωσης της αξίας τους (ελαττωματικά, παλαιότητα, καταστροφή, παρέλευση μόδας κλπ), επειδή απαξιωμένα είναι τα αγαθά εκείνα τα οποία εκ των πραγμάτων θα

πωληθούν κάτω από το κόστος λόγω παρελεύσεως της μόδας ή απαξίωσής τους λόγω εισόδου στην αγορά νεώτερου μοντέλου, η αποτίμηση σε τιμές κάτω του κόστους (ρευστοποιήσιμη τιμή) πρέπει να επαληθευτεί από την ίδια την πραγματικότητα, δηλ όταν αυτά πωληθούν, επειδή είναι αδύνατο για την υπηρεσία μας να διασταυρώσει τον ισχυρισμό ότι το σύνολο των εμπορευμάτων που αποτιμήθηκαν στις 31-12-2016 και 31-12-2017 με μικρότερη τιμή σε σχέση με την 31-12-2015 ήταν και εμπορεύματα αλλοιωμένα κατεστραμμένα ή πέραν της ημερομηνίας χρήσεως, ο έλεγχος θεωρεί ότι η ελεγχόμενη δεν εφάρμοσε την ορθή μέθοδο αποτίμησης της απογραφής με αποτέλεσμα την σημαντική επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων και την ανάλογη μείωση των φορολογητέων κερδών της.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις εξηγήσεις και τις πληροφορίες που παρείχε η ελεγχόμενη στο με αριθμ. πρωτ. εισερχ. /15-7-2021 (σελ 16-34), κάνει μερικώς αποδεκτή τη μείωση της αποτίμησης των αποθεμάτων, θεωρώντας ως τιμή απογραφής λήξης/μονάδα των αποθεμάτων της 31-12-2016, την τιμή απογραφής λήξης/ μονάδα των αποθεμάτων της 31-12-2015, στην περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των δύο είναι μεγαλύτερη από -30% (δηλαδή η τιμή αποτίμησης στις 31-12-2016 να ήταν μικρότερη σε ποσοστό πάνω από 30% σε σχέση με την τιμή αποτίμησης της 31-12-2015 ή η τιμή αποτίμησης στις 31-12-2017 να ήταν μικρότερη σε ποσοστό πάνω από 30% σε σχέση με την τιμή αποτίμησης της 31-12-2015 ή την τιμή αποτίμησης της 31-12-2016).

Στις 22/02/2022 επιδόθηκε στον ελεγχόμενο το με αριθ. /21-02-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 με τα αποτελέσματα του ελέγχου προκειμένου ο ελεγχόμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στις 14/03/2022 εντός της οριζόμενης προθεσμίας υπέβαλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία το με αριθ. /..... /.. ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου υπόμνημα απόψεων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις απόψεις του ελεγχόμενου προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Για το φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
---	-----------------	-----------------	------------------

ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (1)	1.589.346,06	1.589.346,06	0,00
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (2)	267.322,40	265.686,50	1.635,90
ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (3)	1.134.059,86	1.124.184,07	9.875,79
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	390.470,00	446.872,13	-56.402,13
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ) (5)=(2)+(3)-(4)	1.010.912,26	942.998,44	67.913,82
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (6)=(1)-(5)	578.433,80	646.347,62	-67.913,82
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (7)	398.676,84	398.676,83	0,01
ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (8)=(6)-(7)	179.756,96	247.670,79	-67.913,83
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (9)	1.232,92	71.646,09	-70.413,17
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ (10)=(8)+(9)	180.989,88	319.316,88	138.327,00

Ο έλεγχος, σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα προσδιορίζει, για το φορολογικό έτος 2016, τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου στο ποσό των **319.316,88€**.

Για το φορολογικό έτος 2017

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (1Α)	1.358.470,98	1.358.123,53	347,45
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (1Β)	1.613,42	347,45	1.265,97
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (1)=(1Α)+(1Β)	1.360.084,40	1.358.470,98	1.613,42
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (2)	390.470,00	446.872,13	-56.402,13
ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (3)	1.006.130,05	1.006.130,05	0,00
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	492.597,03	569.871,64	-77.274,61
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ) (5)=(2)+(3)-(4)	904.003,02	883.130,54	20.872,48
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (6)=(1)-(5)	456.081,38	475.340,44	-19.259,06
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΛΗΝ ΤΟΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ (7Α)	360.779,87	360.023,13	756,74
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (7Β)	83.208,04	83.208,04	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (7)=(7Α)+(7Β)	443.987,91	443.231,17	756,74
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ & ΤΟΚΩΝ (8)	12.093,47	32.109,27	-20.015,80
ΠΛΕΟΝ: ΤΟΚΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ (9)	0	4,95	-4,95
ΜΕΙΟΝ: ΤΟΚΟΙ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ (10)	4.411,70	4.411,70	0,00

ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ (11)= (8)+(9)-(10)	7.681,77	27.702,52	-20.020,75
---	----------	-----------	------------

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ			
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		74.600,00	-74.600,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ		421,00	-421,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ		37.329,48	-37.329,48
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	7.681,77	140.053,00	-132.371,23

Ο έλεγχος, σύμφωνα με τα παραπάνω εκτεθέντα προσδιορίζει, για το φορολογικό έτος 2017, τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική συγδραστηριότητα του ελεγχόμενου στο ποσό των 140.053,00€.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2016 – 31/12/2016

Υπέβαλε ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ όπως αναλυτικά περιγράφεται παρακάτω:

α) του Α τριμήνου: ι) δεν συμπεριέλαβε στον κωδ 363 εισαγωγές από τρίτες χώρες τιμ/9-2-16 και ../10-3-16 (4363,66 + 12,00 + 10163,20 +60,00 =14598,86€ και τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 3.357,74, ιι) στον κωδ 402 συμπεριέλαβε ποσό 3.341,19€ και ιιι) στον κωδ 361 από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 3.688,08€ πλέον ΦΠΑ 836,71€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.).

β) του Β τριμήνου: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ιι) δεν συμπεριέλαβε στον κωδ 363 εισαγωγές από τρίτες χώρες ποσού 14.260,00€ πλέον ΦΠΑ 3.422,40€ (εισαγωγές από τρίτες χώρες τιμ 27524/30-6-16 14.260,00€. Το παραστατικό 1/16 της 27-6-16 αξίας 2.675,60€ είναι προτιμολόγιο) και ιιι) στον κωδ 361 από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 2.507,63€ πλέον ΦΠΑ 574,26€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...) και ν) στον κωδ 402 δηλώθηκε

μικρότερο ποσό 195,71€,

γ) του Γ τριμήνου: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ιι) δεν συμπεριέλαβε στον κωδ 363 εισαγωγές από τρίτες χώρες ποσού 2.750,05€ πλέον ΦΠΑ 368,86€, ιιι) στους κωδ 361 και 362 από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 19.051,75€ και 7.499,99€ πλέον ΦΠΑ 3.795,17€ και 1.800,00€ αντίστοιχα, που αφορά σε δαπάνες και αγορές παγίων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.) και ν) στον κωδ 402 συμπεριέλαβε ποσό 372,11€,

και δ) του Δ τριμήνου: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ιι) στον κωδ 361 από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 43.433,76€ πλέον ΦΠΑ 10.247,43€, που αφορά σε δαπάνες και αγορές για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016, (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.) ιιι) στον κωδ 362 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 763,09€ και λιγότερος ΦΠΑ ποσού 183,14€ (εισαγωγή παγίου από Τρίτη χώρα), και ν) στον κωδ 402 συμπεριέλαβε ποσό 183,14€.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2017 - 31/12/2017

Υπέβαλε ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ όπως αναλυτικά περιγράφεται παρακάτω:

1) Του 1ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ιι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες εκροές ποσού 20,56€ και λιγότερος ΦΠΑ ποσού 4,93€, ιιι) στον κωδ 312 δηλώθηκε περισσότερος κύκλος εργασιών ΦΠΑ ποσού 9.102,17€, ν) στον κωδ 361 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 9.131,18 € και περισσότερος ΦΠΑ ποσού 2.147,53€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 3.011,44€ πλέον ΦΠΑ 721,32€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...) και ιν) στους κωδ 364 και 365 δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές ποσού 8.273,85€ και 849,00€ και ΦΠΑ ποσού 1.985,72 και 203,76€ αντίστοιχα.

2) Του 2ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 4.545,87€ και

λιγότερος ΦΠΑ ποσού 356,44€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 3.433.67€ πλέον ΦΠΑ 823,23€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.).

3) Του 3ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ιι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 2.055,79€ πλέον ΦΠΑ 493,39, ιιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 5.843,51€ και λιγότερος ΦΠΑ 8,24€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 1.931,91€ πλέον ΦΠΑ 463,79€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.....), ιν) στον κωδ 363 δεν δηλώθηκαν αγορές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ποσού 25.449,00€ πλέον ΦΠΑ 6.107,76€ και ν) στον κωδ 364 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 2.060,00€ πλέον ΦΠΑ 494,41€ και νι) στον κωδ 402 συμπεριέλαβε ποσό 6.107,76€

4) Του 4ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 1.080,00€ πλέον ΦΠΑ 259,20€, ιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 809,27€ και ΦΠΑ 18,60€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 2.059,16€ πλέον ΦΠΑ 494,16€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), ιιι) στον κωδ 365 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 1.080,00€ πλέον ΦΠΑ 259,20€.

5) Του 5ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 8.294,71€ πλέον ΦΠΑ 1.990,73€, ιι) στους κωδ 364 και 365 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 7.762,36€ και 532,35€ πλέον ΦΠΑ ποσού 1.862,97€ και 127,76€ αντίστοιχα, ιιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 108,09€ και ΦΠΑ 21,58€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 1.701,52€ πλέον ΦΠΑ 408,44€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017(όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

...).

6) Του 6ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 383,34€ πλέον ΦΠΑ 92,00€, ιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 18,53€ και ΦΠΑ 30,00€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 843,95€ πλέον ΦΠΑ 202,55€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017(όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), ιιι) στον κωδ 362 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 700,00€ και ΦΠΑ 168,00€, υ) στον κωδ 365 δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές ποσού 91,18€ και ΦΠΑ 21,88€.

7) Του 7ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) στον κωδ 301 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 61,77€ πλέον ΦΠΑ 8,03€, ιι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 94,69€ πλέον ΦΠΑ 22,73€, ιιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 744,85€ και λιγότερος ΦΠΑ 165,92€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 1.583,93€ πλέον ΦΠΑ 380,10€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017(όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), ιν) στον κωδ 364 δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές ποσού 91,19€ και ΦΠΑ 21,89€.

8) Του 8ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) στον κωδ 301 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 604,88€ πλέον ΦΠΑ 78,63€, ιι) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 74,05€ πλέον ΦΠΑ 17,77€, ιιι) στον κωδ 361 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 6.657,49€ και λιγότερος ΦΠΑ 930,53€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 1.187,40€ πλέον ΦΠΑ 284,98€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017(όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), ιν) στον κωδ 362 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 781,45€ και ΦΠΑ 187,55€, υ) στον κωδ 365 δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές ποσού 91,20€ και ΦΠΑ 21,89€

9) Του 9ου μήνα και συγκεκριμένα: ι) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ιι) στον κωδ 301 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 800,00€ πλέον ΦΠΑ 104,00€, ιιι) στον κωδ 310 δηλώθηκαν λιγότερες απαλλασσόμενες εκροές ποσού

4.375,42€ iv) στον κωδ 361 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 12.465,50€ και λιγότερος ΦΠΑ 1.495,72€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 3.321,46€ πλέον ΦΠΑ 797,14€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.).

10) Του 10ου μήνα και συγκεκριμένα: i) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ii) στον κωδ 301 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 9,52€ πλέον ΦΠΑ 1,24€, iii) στον κωδ 303 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εκροές ποσού 79,84€ πλέον ΦΠΑ 19,16€, iv) στον κωδ 361 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 9.284,49€ και λιγότερος ΦΠΑ 268,26€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 1.133,24€ πλέον ΦΠΑ 271,98€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.).

11) Του 11ου μήνα και συγκεκριμένα: i) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ii) στον κωδ 361 δηλώθηκαν λιγότερες φορολογητέες εισροές ποσού 189,78€ και λιγότερος ΦΠΑ ποσού 268,95€. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 4.211,53€ πλέον ΦΠΑ 1.011,18€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017 (όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...).

12) Του 12ου μήνα και συγκεκριμένα: i) μη ορθή μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου, ii) στον κωδ 303 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εκροές ποσού 106,85€ πλέον ΦΠΑ 25,64€ , iii) στον κωδ 361 δηλώθηκαν περισσότερες φορολογητέες εισροές ποσού 1.564,69€ και περισσότερος ΦΠΑ 474,24. Από τα δεδομένα των βιβλίων αφαιρείται ποσό 433,88€ πλέον ΦΠΑ 116,12€, που αφορά σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης όπως αναφέρονται αναλυτικά παραπάνω στον ΠΙΝΑΚΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΤΟΥΣ 2017(όπως απεικονίζονται στην από 29.03.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.), και iv) στον κωδ 362 δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές ποσού 2.000,00€ και ΦΠΑ 480,00€.

Μετά τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιορίζει τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα για τη φορολογία Φ.Π.Α. ως ακολούθως:

Για τη φορολογική περίοδο 01-01-2016 – 31-12-2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.714.023,24	1.714.023,24	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.317.856,91	1.272.840,86	45.016,05
Φόρος εκροών	395.475,24	395.475,24	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	413.585,31	399.246,73	14.338,58
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.110,07	3.771,49	14.338,58

Για τη φορολογική περίοδο 01-01-2017 – 31-12-2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.576.103,67	1.589.555,97	13.452,30
Αξία φορολογητέων εισροών	1.085.520,98	1.106.523,08	-21.002,10
Φόρος εκροών	360.233,50	363.299,68	3.066,18
Υπόλοιπο φόρου εισροών	359.430,94	346.151,05	13.279,89
Πιστωτικό υπόλοιπο	718,04	778,37	-60,33
Χρεωστικό υπόλοιπο		17.927,00	17.927,00

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ..... οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει μεταξύ άλλων τους παρακάτω λόγους:

–Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για το φορολογικό έτος 2016, αξίας 70.413,17€ και για το φορολογικό έτος 2017, αξίας 37.329,48€. δαπάνες, που διενέργησε απαραίτητες για τη λειτουργία της επιχείρησης, προκειμένου να αυξήσει τις πωλήσεις και την παραγωγικότητα.

Ειδικότερα:

α)Οι δαπάνες ταξιδίων αφορούσαν συμμετοχές σε εκθέσεις, συνέδρια, ημερίδες, επισκέψεις σε εγκαταστάσεις προμηθευτών εξωτερικού και ενημερωτικές παρουσιάσεις προϊόντων σε γεωπόνους και παραγωγούς-αγρότες, στα έτη 2016-2017:

β) Τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, αφορούν δαπάνες τροφίμων από σούπερ μάρκετ για την φιλοξενία των πελατών και προμηθευτών, κατά την επίσκεψη αυτών στα καταστήματα της εταιρείας, αλλά και παροχή μικρογεύματος στον ίδιο στους υπαλλήλους του κεντρικού καταστήματος όταν κριθεί απαραίτητο, καθώς βρίσκεται στο 14^ο χλμ και δεν είναι εύκολη η πρόσβαση σε καταστήματα τροφίμων. Άλλες δαπάνες αφορούν την κίνηση στην ελληνική επικράτεια των πωλητών και του ιδίου, για την προώθηση των προϊόντων που αφορά τα διαφυλλικά λιπάσματα, των οποίων είναι αποκλειστικός εισαγωγέας.

γ) όλα τα έξοδα ένδυσης Προσωπικού αφορά την ανάγκη ένδυσης-υπόδησης του προσωπικού, των γεωπόνων για την προστασία τους κατά την εργασία τους (αδιάβροχα, υποδήματα, μπότες-γαλότσες, καπέλα, μπουφάν), αλλά και των πωλητών ώστε να είναι ευπρεπώς ντυμένοι κατά τις επισκέψεις τους σε πελάτες και κυρίως κατά τις εκδηλώσεις

δ) Οι δαπάνες που αφορούν τη βελτίωση κτισμάτων αφορούν υλικά για τη συντήρηση, αλλά και κάποιες επιδιορθώσεις του κτιρίου και του περιβάλλοντα χώρου όπου στεγάζεται η εταιρεία στον κόμβο(συνολική επιφάνεια οικοπέδου 5655,30τμ, με συνολική επιφάνεια κτιριακών εγκαταστάσεων 503,17 τ.μ.

ε) όσον αφορά τα έξοδα καυσίμων οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν, καθώς η επιχείρηση για την λειτουργία της χρησιμοποιεί έντεκα (11) επαγγελματικά αυτοκίνητα διαφόρων τύπων, όπως και αυτά εμφανίζονται στο μητρώο παγίων, οι οδηγοί και υπάλληλοι της επιχείρησης, δεν ζητούσαν την έκδοση Τιμολογίων Πώλησης , αλλά αρκούνταν στη λήψη ΑΛΠ και μάλιστα από διάφορα πρατήρια καυσίμων σε διάφορες περιοχές που κινούνταν, λόγω οικονομίας χρόνου, της αξίας των εν λόγω συναλλαγών που είναι μικρή και του γεγονότος ότι τα ιδιωτικά οχήματα που κατέχει είναι τέσσερα (4) και δεν υπήρχε περίπτωση να καταναλώσουν τις ποσότητες καυσίμων που αναφέρονται στις ΑΛΠ.

στ) Οι δαπάνες φαρμακείου αφορούν την προμήθεια ειδών παροχής πρώτων βοηθειών σε περίπτωση ατυχήματος (βαμβάκι, γάζες, ιώδιο, επιθέματα περιποίησης πληγών, εγκαυμάτων κτλ), σε περίπτωση δηλητηρίασης από φυτοφάρμακο (ατροπίνη θειική, cybrosylane, konakion MM, yrecanom, εμετογόνο κτλ) καθώς και αντηλιακό παρεχόμενο στους γεωπόνους και τους εργάτες γης για την προστασία από την έκθεσή τους στους αγρούς.

Τα έξοδα κτηνιάτρων αφορούν έξοδα για τα σκυλιά που χρησιμοποιούνται για τη φύλαξη του χώρου κατά τις ώρες που είναι κλειστή η επιχείρηση.

ε) Τα έξοδα θέρμανσης που δεν έχουν γίνει αποδεκτά ανέρχονται σε 2684,94€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) για το 2016 και σε 4015,60€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ) για το 2017. Προσκομίζεται βεβαίωση για τη λειτουργία του καυστήρα σε κάθε υποκατάστημα,

καθώς και παραστατικό συντήρησης καυστήρα από τον του με ΑΦΜ με έκδοση 18/10/2016, το οποίο είναι ήδη καταχωρημένο στα βιβλία της εταιρείας.

Σχετικά με την αναγνώριση εξόδων θέρμανσης εγκαταστάσεων, επισημαίνεται ότι η θέρμανσή του κεντρικού καταστήματος και του υποκαταστήματος της, η οποία γίνεται με χρήση αερολέβητα Korus, ο οποίος λειτουργεί με πετρέλαιο θέρμανσης. Ο αερολέβητας χρησιμοποιείται και το καλοκαίρι για τον δροσισμό του χώρου. Η αγορά τους έγινε το 2005. Ο τότε λογιστής καταχώρησε τον αερολέβητα όχι στα πάγια της ατομικής εταιρείας, αλλά στα έξοδα της χρονιάς 2005, καθώς η αξία του ήταν 1600€ πλέον ΦΠΑ, ενώ δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί το τιμολόγιο αγοράς, ούτε έπειτα από επικοινωνία με τον προμηθευτή Α.Ε. με ΑΦΜ Εντούτοις, προς τεκμηρίωση των ανωτέρω, προσκομίζεται το υπ' αριθμ. / 15-09-2021 Φύλλο Συντήρησης και εγκατάστασης σταθερών εστιών καύσης για τη θέρμανση κτιρίων και νερού, στο οποίο ο συντηρητής με ΑΦΜ: βεβαιώνει ότι για τη θέρμανση του υποκαταστήματος στη χρησιμοποιείται καυστήρας τύπου KORUS HEATER μοντέλο KAH 364 KM με S/N: HKOY 300040, ο οποίος λειτουργεί από το 2005 και χρησιμοποιεί πετρέλαιο. (Βλ. Παράρτημα- Σχετικά Δικαιολογητικά 5)

ζ) Σχετικά με τα έξοδα Κτίσματος- οικοδομικά υλικά

Αναφορικά με τον Προμηθευτή, πραγματοποιήθηκαν το 2016 συνολικές αγορές $5.663,07 + \text{ΦΠΑ } 1.359,14 = 7022,21\text{€}$ εκ των οποίων $838,4 + \text{ΦΠΑ } 201,21 = 1.039,62\text{€}$ αφορούν αγορές εμπορευμάτων, αλλά στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναγνωρίζονται ως αγορές εμπορευμάτων, αλλά ως δαπάνες που αφορούν τη βελτίωση κτίσματος. Το τιμολόγιο του προμηθευτή «.....» 14/10/2016 αφορά την αγορά ξυλείας και λοιπών παρελκόμενων προϊόντων, που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή στηριγμάτων (ακατέργαστη ξυλεία) και ραφιών (O.B.S. και πλακάζ με φιλμ Αμερικής), για την τοποθέτηση προϊόντων. Το ασφαλτόπανο τοποθετήθηκε στην ταράτσα, καθώς είχε φθορές το τσιμέντο από τη μέρα που έγινε η κατασκευή του κτιρίου.

Οι δαπάνες που περιγράφονται στα τιμολόγια του, αφορούν πρόσπασμα και 3Α οδοστρώματος, για την επιδιόρθωση του χώρου όπου γίνεται η επεξεργασία ξύλου, γύρω από τη γεφυροπλάστιγγα και στον περιβάλλοντα χώρο. Καθώς σε αυτό το μέρος του οικοπέδου κινούνται τα οχήματα όσων χρησιμοποιούν την πλάστιγγα, αλλά και κινείται το κλαρκ και το φορτηγό της επιχείρησης για την φορτοεκφόρτωση ξύλων, λόγω «καθίζησης» μέρους του χώρου και κατακράτησης βρόχινων νερών που δυσχεραίνουν τη λειτουργία της δραστηριότητας των ξύλων, κρίθηκε αναγκαίο να τοποθετηθεί επιπρόσθετο

υλικό. Η μεταφορά τους έγινε τμηματικά και κόπηκαν συγκεντρωτικά τιμολόγια σε κάθε ημέρα που παραδόθηκε υλικό.

Αναφορικά με τον Προμηθευτή πραγματοποιήθηκαν το 2016 συνολικές αγορές 14371,79€ (11590,17€+ΦΠΑ 2781,62€) εκ των οποίων 7949,04+ΦΠΑ 1907,75€ αφορούν αγορές εμπορευμάτων, αλλά στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν αναγνωρίζονται ως αγορές εμπορευμάτων, αλλά ως δαπάνες που αφορούν τη βελτίωση κτίσματος.

η) Οι δαπάνες φαρμακείου αφορούν την προμήθεια ειδών παροχής πρώτων βοηθειών σε περίπτωση ατυχήματος (βαμβάκι, γάζες, ιώδιο, επιθέματα περιποίησης πληγών, εγκαυμάτων κτλ), σε περίπτωση δηλητηρίασης από φυτοφάρμακο (ατροπίνη θειική, cybrosylane, konakion MM, yresanom, εμετογόνο κτλ), καθώς και αντηλιακό παρεχόμενο στους γεωπόνους και τους εργάτες γης για την προστασία από την έκθεσή τους στους αγρούς.

Τα έξοδα κτηνιάτρων αφορούν έξοδα για τα σκυλιά που χρησιμοποιούνται για τη φύλαξη του χώρου κατά τις ώρες που είναι κλειστή η επιχείρηση.

Θ) Σχετικά με τις διαφορές στην αποτίμηση απογραφής τέλους χρήσης

Αυθαίρετη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξεως, καθώς η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τις πραγματικές φθορές των εμπορευμάτων για κάθε είδος και εσφαλμένα αποτιμήθηκε η απογραφή τέλους χρήσης για το φορολογικό έτος 2016 και για το φορολογικό έτος 2017.

Ειδικότερα:

Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι ένα μεγάλο μέρος των εμπορευμάτων είχε αγορασθεί πριν από το 2012 και από το έτος 2013 και δεν είχαν καμία απολύτως κίνηση (σχετ. πίνακες 1,2,3,4),, λόγω της αλλοίωσης/φθοράς τους (όπως α) κωδικοί υποδημάτων, Το υλικό από το οποίο αποτελείται ο πάτος-η σόλα των παπουτσιών έχει ημερομηνία λήξης, β) Τα ηλεκτρικά εργαλεία που δεν μπόρεσαν να πουληθούν σε εύλογο χρονικά διάστημα από την προμήθειά τους υπέστησαν φθορές στα πλαστικά τους μέρη (κολλώδης υφή) αλλά και σε μηχανικά μέρη, γ) μελισσοκομικά είδη τα οποία αλλοιώθηκαν τα πλαστικά και δεν μπορούν να πωληθούν καθώς με το παραμικρό θα σπάσουν, δ) κωδικός «02-008» αφορούν εξειδικευμένα διαφυλλικά προϊόντα της εταιρείας Sacom. Σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα υπέστησαν αλλοίωση και paneling (στερεά λιπάσματα πέτρωσαν, υγρά δημιούργησαν κρυστάλλους και ίζημα). Επιπλέον υπάρχει ένα μέρος προϊόντων που αφορά πλαστικές ταινίες, αλλά και προϊόντα χρωματισμού και στεγάνωσης (χρώματα, αρμόστοκοι, σιλικόνες κτλ) που λόγω της κρίσης δεν πωλήθηκαν και αλλοιώθηκαν-πέτρωσαν. Τα ανταλλακτικά της κατηγορίας με πλαστικά μέρη

υπέστησαν φθορά-αλλοίωση (φλάντζες, σωληνάκια κτλ.) και τα υπόλοιπα απαξιώθηκαν, καθώς άλλαξαν τα εμπορεύσιμα μοντέλα από τις κατασκευάστριες εταιρείες.

Επιπλέον τμήμα των εμπορευμάτων που απαξιώθηκαν αφορά κτηνιατρικά είδη. Μετά την αγορά τους άλλαξε η νομοθεσία και αφαιρέθηκε η άδεια από τους γεωπόνους να πωλούν κτηνιατρικά είδη. Συνεπώς τα είδη αυτής της κατηγορίας δεν ήταν πλέον δυνατόν να πωληθούν λόγω αδειοδότησης.

Τα αποθέματα παραμένουν ακόμη στην αποθήκη, με ποιο πιθανή κατάληξη αυτή της καταστροφής τους

Προς δικαιολόγηση της αποτίμησης των εμπορευμάτων προσάγει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή, πλήθος φωτογραφιών των αλλοιωμένων/απαξιωμένων εμπορευμάτων ανά είδος και καταστάσεις απογραφής ετών 2015, 2016 και 2017.(σχετ. πίνακες 1,2,3,4)

Ι) Εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι επισφάλειες πελατών ύψους 74.600,00€ του έτους 2017. Επιπλέον λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκε ο αναλογούν ΦΠΑ των επισφαλών απαιτήσεων, προσκομίζοντας εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία (Αγωγές και καρτέλες πελατών) για καθέναν εκ των επισφαλών πελατών, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι σχετικές προβλέψεις τυγχάνουν εκπεστέες, επειδή πληρούνταν οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 26 ΚΦΕ.

Εσφαλμένα ο έλεγχος αναφέρει αφενός μεν για διαγραφή και αφετέρου για ανάκτηση της επισφάλειας κατά την φορολογική χρήση του έτους 2017, επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, **ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί εισπράξιμη.**

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη

διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 21 ν.4172/2013 ορίζεται, ότι: 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

Επειδή, στο άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα

προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26, ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών, η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την

ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους. ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου

23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής....

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α)....β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1602/2011).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της

παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν.4308/2014 «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών» ορίζεται ότι :

- 1.** Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.
- 2.** Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.
- 3.** Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:
 - α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και
 - β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.
- 4.** Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.
- 5.** Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.
- 6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.**
- 7.** Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:
 - α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.
 - β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.
 - γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4172/2013 Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή

υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπράξιμη ή β) διαγραφεί.

4. α. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

(i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,

(ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και

(iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

β. Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύνανται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.

γ. Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύνανται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1056/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς

απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης).....

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...[...]

4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για το φορολογικό έτος 2016, αξίας 70.413,17€ και για το φορολογικό έτος 2017, αξίας 37.329,48€ δαπάνες, που διενέργησε απαραίτητες για την λειτουργία της επιχείρησης, προκειμένου να αυξήσει τις πωλήσεις και την παραγωγικότητα.

Επειδή, εν προκειμένω όσον αφορά τις ως άνω αναλυτικά αναφερόμενες δαπάνες συνολικής αξίας 70.413,17€ για το φορολογικό έτος 2016 και συνολικής αξίας 37.329,48€ η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτές τις απόψεις της ελεγκτικής αρχής ως προς τις εν λόγω μη παραγωγικές δαπάνες και παραπέμπουμε στην από 29.03.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε από την πλευρά του ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν αφορούν σε προσωπικές του δαπάνες, ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του δεν γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Ως προς την αποτίμηση των εμπορευμάτων

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι ένα μεγάλο μέρος των εμπορευμάτων είχε αγορασθεί πριν από το 2012 και από το έτος 2013 δεν είχαν καμία απολύτως κίνηση (σχετ. πίνακες 1,2,3,4), λόγω της αλλοίωσης/φθοράς τους (όπως α) κωδικοί υποδημάτων, Το υλικό από το οποίο αποτελείται ο πάτος-η σόλα των παπουτσιών έχει ημερομηνία λήξης, β) Τα ηλεκτρικά εργαλεία που δεν μπόρεσαν να πουληθούν σε εύλογο χρονικά διάστημα από την προμήθειά τους υπέστησαν φθορές στα πλαστικά τους μέρη (κολλώδης υφή) αλλά και σε μηχανικά μέρη, γ) μελισσοκομικά είδη τα οποία αλλοιώθηκαν τα πλαστικά και δεν μπορούν να πωληθούν, καθώς με το παραμικρό θα σπάσουν, δ) κωδικός «02-008» αφορούν εξειδικευμένα διαφυλλικά προϊόντα της εταιρείας Sacom. Σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα υπέστησαν αλλοίωση και paneling (στερεά λιπάσματα πέτρωσαν, υγρά δημιούργησαν κρυστάλλους και ίζημα). Επιπλέον υπάρχει ένα μέρος προϊόντων που αφορά πλαστικές ταινίες, αλλά και προϊόντα χρωματισμού και στεγάνωσης (χρώματα, αρμόστοκοι, σιλικόνες κτλ) που λόγω της κρίσης δεν πωλήθηκαν και αλλοιώθηκαν-πέτρωσαν. Τα ανταλλακτικά της κατηγορίας με πλαστικά μέρη υπέστησαν φθορά-αλλοίωση (φλάντζες, σωληνάκια κτλ.) και τα υπόλοιπα απαξιώθηκαν, καθώς άλλαξαν τα εμπορεύσιμα μοντέλα από τις κατασκευάστριες εταιρείες.

Επιπλέον τμήμα των εμπορευμάτων που απαξιώθηκαν αφορά κτηνιατρικά είδη. Μετά την αγορά τους άλλαξε η νομοθεσία και αφαιρέθηκε η άδεια από τους γεωπόνους να πωλούν κτηνιατρικά είδη. Συνεπώς τα είδη αυτής της κατηγορίας δεν ήταν πλέον δυνατόν να πωληθούν λόγω αδειοδότησης.

Τα προϊόντα αυτά παραμένουν ακόμη στην αποθήκη, με ποιο πιθανή κατάληξη αυτή της καταστροφής τους

Προς δικαιολόγηση της αποτίμησης των εμπορευμάτων προσάγει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή, πλήθος φωτογραφιών των αλλοιωμένων εμπορευμάτων ανά είδος καθώς και καταστάσεις απογραφής ετών 2015, 2016 και 2017.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τον ισχυρισμό περί αυθαίρετης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξεως, καθώς η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τις πραγματικές φθορές των εμπορευμάτων για κάθε είδος και εσφαλμένα αποτιμήθηκε αυξάνοντας την απογραφή τέλους χρήσης για το φορολογικό έτος 2016 κατά 56.402,13€ και για το φορολογικό έτος 2017 κατά 77.274,61€

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα του φακέλου και ειδικότερα από την από 29-03-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ετών 2016 και 2017 της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι σε μεγάλο πλήθος ειδών η απομείωση της αξίας τους (ως ελαττωματικά, παλαιότητα, καταστροφή, παρέλευση μόδας κλπ), δεν δικαιολογείται από τα συνήθη πραγματικά ή οικονομικά γεγονότα.

Επειδή, περαιτέρω ο έλεγχος θεωρεί ότι απαξιωμένα είναι τα αγαθά εκείνα τα οποία εκ των πραγμάτων θα πωληθούν κάτω από το κόστος λόγω παρελεύσεως της μόδας ή απαξίωσής τους λόγω εισόδου στην αγορά νεώτερου μοντέλου, η αποτίμηση σε τιμές κάτω του κόστους (ρευστοποιήσιμη τιμή) πρέπει να επαληθευτεί από την ίδια την πραγματικότητα, δηλ όταν αυτά πωληθούν.

Επειδή, ακολούθως από τον έλεγχο ήταν αδύνατο να διασταυρωθεί ότι το σύνολο των εμπορευμάτων που αποτιμήθηκαν στις 31-12-2016 και 31-12-2017 με μικρότερη τιμή σε σχέση με την 31-12-2015 για εμπορεύματα αλλοιωμένα κατεστραμμένα ή πέραν της ημερομηνίας χρήσεως, θεωρήθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν εφάρμοσε την ορθή μέθοδο αποτίμησης της απογραφής με αποτέλεσμα την σημαντική επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων και την ανάλογη μείωση των φορολογητέων κερδών της.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις εξηγήσεις και τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων στο με αρ. πρωτ. εισερχ. 472/15-7-2021 (σελ 16-34), υπόμνημά του, κάνει μερικώς αποδεκτή τη μείωση της αποτίμησης των αποθεμάτων, θεωρώντας ως τιμή απογραφής λήξης/μονάδα των αποθεμάτων της 31-12-2016, την τιμή απογραφής λήξης/ μονάδα των αποθεμάτων της 31-12-2015, στην περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των δύο είναι μεγαλύτερη από -30% (δηλαδή η τιμή αποτίμησης στις 31-12-2016 να ήταν μικρότερη σε ποσοστό πάνω από 30% σε σχέση με την τιμή αποτίμησης της 31-12-2015 ή η τιμή αποτίμησης στις 31-12-2017 να ήταν μικρότερη σε ποσοστό πάνω από 30% σε σχέση με την τιμή αποτίμησης της 31-12-2015 ή την τιμή αποτίμησης της 31-12-2016), προσδιόρισε τα τελικά αποθέματα ως κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	390.470,00	446.872,13	-56.402,13

Για το φορολογικό έτος 2017

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	492.597,03	569.871,64	-77.274,61

Επειδή, σύμφωνα με τη γενική ρύθμιση του άρθρου 20 παρ. 6, του Ν. 4308/2014, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικώς στο κόστος απόκτησής τους. Στη συνέχεια, μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος θα προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο: «το πρώτο εισερχόμενο είναι και πρώτο εξερχόμενο», γνωστή ως FIFO (First in, First out), ή με την μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου (ΜΣΟ, δηλαδή ένας σταθμικός μέσος αριθμητικός), ή με άλλη μέθοδο, η οποία πάντως θα είναι γενικώς αποδεκτή και αρκούντως τεκμηριωμένη. Ρητώς αναφέρεται στον νόμο ότι η επίσης γνωστή μέθοδος: «το τελευταίο εισερχόμενο είναι το πρώτο εξερχόμενο» (LIFO, Last in, First out), δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιείται. Η ίδια μέθοδος (πρέπει να) χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την επιχείρηση. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση, δικαιολογείται να εφαρμόζονται διαφορετικές μέθοδοι, χωρίς ασφαλώς να επιβάλλεται σχετική γνωστοποίηση προς την Φορολογική Αρχή.

Επειδή περαιτέρω, η φορολογική διοίκηση δεν αμφισβήτησε τα στοιχεία (σχετ.πίνακες 1,2,3,4, φωτογραφικό υλικό) που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο ως προς την αιτία απομείωσης των αποθεμάτων κάνοντας μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς του, προέβη κατά την κρίση της στην αύξηση της αξίας των αποθεμάτων που μειώθηκαν με το ίδιο ποσοστό (30%), αυξάνοντας έτσι την νέα αξία των αποθεμάτων αυτών κατά 56.402,13€ για το φορολογικό έτος 2016 και για το φορολογικό έτος 2017 κατά 77.274,61€, (ως αναφέρεται στον ανωτέρω πίνακα), με την αιτιολογία ότι δεν ήταν εφικτό να διενεργηθεί ο κατά είδος ποσοτικός έλεγχος αποθεμάτων, διότι η επιχείρηση διενεργεί και λιανικές πωλήσεις αγαθών με τη χρήση Φ.Τ.Μ.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε το ποσοστό 30% επί της τιμής σε όλα τα είδη των εμπορευμάτων που μειώθηκαν στα έτη 2016 και 2017 σε σχέση με την τιμή αποτίμησης της απογραφής λήξης την 31-12-2015, και όχι σε σχέση με τη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, τους και εφαρμόζοντας τις ενδεδειγμένες ως άνω μεθόδους ή άλλη μέθοδο, η οποία θα ήταν γενικώς αποδεκτή και αρκούντως τεκμηριωμένη (αρθ 20 παρ.6 του ν.4308/2014), αφού προηγουμένως θα είχε προβεί στην επιμέτρηση των αποθεμάτων αυτών, λαμβάνοντας υπόψη και τα διαφορετικά ποιοτικά χαρακτηριστικά του κάθε είδους, (παπούτσια, ηλεκτρικά μηχανήματα, στερεά λιπάσματα κλπ) και της συνεχούς απαξίωσης τους, λόγω: α) της παλαιότητας (αγορές και πριν από το έτος 2012), β) τα είδη εμπορευμάτων που δεν είχαν καμία απολύτως κίνηση, γ) είδη, για τα οποία δεν υπάρχουν νέες αγορές, δ) τιμές πώλησης σχετικών ειδών στα επόμενα από τα επίμαχα έτη 2016, 2017, που αποτελούν πραγματικά ή οικονομικά γεγονότα αιτιολογημένης απομείωσης.

Επειδή, η έννοια της υποτίμησης είναι αναγνωρίσιμο και μετρήσιμο μέγεθος λογιστικά, προκειμένου σε κάθε περίπτωση οι λογιστικές αξίες να αντικατοπτρίζουν την τρέχουσα οικονομική θέση της οντότητας, χωρίς να γίνεται κατάχρηση των ισχυουσών διατάξεων.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις παύει να απεικονίζει την πραγματική αξία του, επειδή υπάρχει μια συνεχής και μόνιμου χαρακτήρα απαξίωση λόγω δυσμενών συνθηκών, τα οποία εκ των πραγμάτων θα πωληθούν κάτω από το κόστος.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την εκτίμηση των ως άνω αποθεμάτων των ετών 2016 και 2017, δεν δύναται να θεωρηθεί ως επαρκής, ειδική, εμπεριστατωμένη και πλήρης, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Βάσει της απόφασης τα τελικά αποθέματα προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Για το φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΔΕΔ
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	390.470,00	446.872,13	390.470,00	0,00

Για το φορολογικό έτος 2017

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΔΕΔ
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	492.597,03	569.871,64	492.597,03	0,00

Ως προς τη μη αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων έτους 2017

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου και εσφαλμένου καταλογισμού της ανωτέρω λογιστικής διαφοράς, ως προς τη μη αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων έτους 2017, ύψους 74.600,00€ καθότι έχουν αναληφθεί όλες οι δυνατές νόμιμες ενέργειες.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα του φακέλου και ειδικότερα από την από 29.03.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα εισοδήματα του προσφεύγοντα, οι δαπάνες των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις του φορολογικού έτους 2017 συνοψίζονται στο γεγονός ότι:

α) Ο προσφεύγων προέβη λανθασμένα στο σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων συμπεριλαμβάνοντας στην αξία των απαιτήσεων και τον αναλογούντα ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες (ΠΟΛ 1056/2015 άρθ. 2).

β) Οι ως άνω απαιτήσεις λανθασμένα δεν διαγράφηκαν προηγουμένως από τα βιβλία του φορολογούμενου το έτος 2017, αφού στα βιβλία της επιχείρησης ΑΦΜ:, η οποία κατέστη καθολική διάδοχος της ελεγχόμενης το έτος 2018, ύστερα από την εισφορά «εις είδος» της καθαρής θέσης της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης, εμφανίζεται ως εξ απογραφής χρεωστικό υπόλοιπο των πελατών για τους οποίους έχουν υπολογιστεί προβλέψεις, πραγματοποιεί εισπράξεις οφειλών, οπότε οι ως άνω προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν πρέπει να αναγνωριστούν φορολογικά, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 26 του Ν4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει εκ νέου στοιχεία (Αγωγές και καρτέλες πελατών) για καθέναν εκ των επισφαλών πελατών, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι σχετικές προβλέψεις τυγχάνουν εκπεστέες.

Τα στοιχεία ανά επισφαλή πελάτη έχουν ως ακολούθως:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΓΩΓΗ ΕΙΡΗΝΟΔΙΚΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΝΕΞΟΦΛΗ ΤΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΗΜΕΡΟΜ ΗΝΙΑ(ως καρτέλες πελατών)	ΜΗΝΕΣ
1.	../01.09.2017	776,88	178,68	955,56	2016	> 12

.....						
2.....	./ 01.09.2017	569,11	130,89	700,00	2015	> 24
3.....	./01.09.2017	3.018,58	586,23	3.604,81	2016	> 12
4.....	../01.09.2017	4.870,83	1.138,26	6.009,09	2016	> 12
5.....	./01.09.2017	1.278,59	295,69	1.574,28	2016	> 12
6.....	./06.09.2017	176,00	40,48	216,48	2016	> 12
7.....	/01.09.2017	381,25	87,69	468,94	2016	> 12
8.....	/01.09.2017	95,09	21,87	116,96	2016	> 12
9.....	.../01.09.2017	394,02	94,27	488,29	2016	< 12
10.....	.../01.09.2017	1.377,24	317,65	1.694,89	2016	> 12
11.....	.../01.09.2017	723,27	112,42	835,69	2015	> 24
12.....	.../01.09.2017	9.901,94	2.366,07	12.268,01	2016	<12
13.....	../01.09.2017	1.308,50	305,42	1.613,92	2016	> 12
14.....	/01.09.2017	494,20	113,66	607,86	2016	> 12
15.....	./01.09.2017	239,72	55,13	294,85	2016	> 12
16.....	/01.09.2017	4.540,22	994,87	5.535,09	2016	> 12
17.....	/01.09.2017	1.054,55	246,94	1.301,49	2016	> 12
18.....	.../01.09.2017	7.358,96	1.709,47	9.068,43	2016	> 12
19.....	../01.09.2017	227,13	33,35	260,48	2015	> 24
20.....	.../01.09.2017	632,26	94,38	726,64	2015	> 24
21.....	/01.09.2017	12.277,49	2.894,06	15.171,55	2016	> 12
22.	.../01.09.2017	7.188,73	1.678,72	8.867,45	2016	> 12
23.....	/01.09.2017	906,65	117,87	1.024,52	2015	> 24
24.....	Δεν ασκήθηκε αγωγή	1.226,55	129,29	1.398,39	2011- 2015	> 24
ΣΥΝΟΛΟ		61.017,76	13.743,36	74.761,12		

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι:

1) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών και β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00€

2) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών και β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00€

3) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **1.509,29€** (3.018,58€x50%)

4) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **2.435,42€** (4.870,83€x50%)

5) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **639,30€** (1.278,59€x50%)

6) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

7) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

8) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

9) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μικρότερο των 12 μηνών, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 26 του Ν4172/2013. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **394,02€**

10) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **688,62€** (1.377,24 €x50%)

11) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00€

12) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μικρότερο των 12 μηνών, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 26 του Ν4172/2013. Ως εκ

τούτου ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **9.901,94 €**

13) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **654,25€** (1.308,50€x50%)

14) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

15) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

16) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **2.270,11€** (4.540,22€x50%)

17) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **527,28€**(1.054,55 €x50%)

18) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **3.679,48€** (7.358,96 €x50%)

19) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

20) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €

21) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **6.138,75€** (12.277,49 €x50%)

22) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη του 50% του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **3.594,37€** (7.188,73€x50%)

23) κατά την ημερομηνία σχηματισμού της επίμαχης πρόβλεψης (2017)

α) το σχετικό ποσό ήταν ληξιπρόθεσμο για διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών, β) ο προσφεύγων είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξής του.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση 0,00 €.

24) Επειδή, ο προσφεύγων για τον με ΑΦΜδεν είχε προβεί σε ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης συνολικών οφειλών ύψους 1.398,39€ (καθαρής αξίας 1.226,55€ πλέον ΦΠΑ 171,84€ από το έτος 2011 έως το έτος 2015, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 26 του Ν.4172/2013. Ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να σχηματίσει πρόβλεψη για το σύνολο του εν λόγω ποσού, ήτοι ποσό προς αναμόρφωση **1.226,55€**.

Επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, προκειμένου για την εκπαισιμότητα προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, οι σχετικές ενέργειες για τη διασφάλιση της είσπραξης θα πρέπει να έχουν αναληφθεί πριν τον σχηματισμό των προβλέψεων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το συνολικό ποσό της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων που αναμορφώνεται με βάση την παρούσα απόφαση, ανέρχεται σε **33.659,38€**

Ποσό πρόβλεψης	Ποσό αναμόρφωσης ελέγχου	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ΔΕΔ
74.600,00€	74.600,00€	33.659,38€

Περαιτέρω όμως, δεδομένου ότι στα ποσά των ανεπίδεκτων εισπράξεως απαιτήσεων έχουν συμπεριληφθεί και τα ποσά του αναλογούντος ΦΠΑ, τα οποία δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στην αξία της σχηματισθείσας πρόβλεψης, καθόσον ο ΦΠΑ που αναλογεί δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης (ΠΟΛ. 1056/2015), ήτοι δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στην αξία των διενεργηθεισών προβλέψεων .

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό ΦΠΑ ύψους **13.743,36€**, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και πρέπει να προστεθεί στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2017 ως λογιστική διαφορά.

Επειδή, η εκδίκαση των ως άνω αναφερόμενων κατατεθειμένων αγωγών ορίσθηκε από το Ειρηνοδικείο το έτος 2018, ως εκ τούτου εφόσον η απαίτηση καταστεί εισπράξιμη, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη του έτους αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 3 και 4 του άρθρου 26 του ν.4172/2013, ως εκ τούτου η τυχόν εισπραξιμότητα των οφειλών αυτών επηρεάζει το έτος 2018 και όχι το έτος **2017**.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται μερικώς δεκτοί.

Βάσει της απόφασης τα φορολογητέα κέρδη των ετών 2016 και 2017 προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΔΕΔ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (1)	1.589.346,06	1.589.346,06	1.589.346,06	0,00
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (2)	267.322,40	265.686,50	265.686,50	1.635,90
ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (3)	1.134.059,86	1.124.184,07	1.124.184,07	9.875,79
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	390.470,00	446.872,13	390.470,00	0,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ) (5)=(2)+(3)-(4)	1.010.912,26	942.998,44	999.400,57	11.511,69
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (6)=(1)-(5)	578.433,80	646.347,62	589.945,49	11.511,69
ΜΕΙΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (7)	398.676,84	398.676,83	398.676,83	0,01
ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ (8)=(6)-(7)	179.756,96	247.670,79	191.268,66	11.511,70
ΠΛΕΟΝ: ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (9)	1.232,92	71.646,09	71.646,09	70.413,17
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ (10)=(8)+(9)	180.989,88	319.316,88	262.914,75	81.924,87

Φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 262.914,75€.

Φορολογικό έτος 2017

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ/ΔΕΔ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (1Α)	1.358.470,98	1.358.123,53	1.358.123,53	347,45
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ (1Β)	1.613,42	347,45	347,45	1.265,97
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (1)=(1Α)+(1Β)	1.360.084,40	1.358.470,98	1.358.470,98	1.613,42
ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (2)	390.470,00	446.872,13	390.470,00	0,00
ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ (3)	1.006.130,05	1.006.130,05	1.006.130,05	0,00
ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(4)	492.597,03	569.871,64	492.597,03	0,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ) (5)=(2)+(3)-(4)	904.003,02	883.130,54	904.003,02	0,00
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (6)=(1)-(5)	456.081,38	475.340,44	454.467,96	1.613,42
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΛΗΝ ΤΟΚΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ (7Α)	360.779,87	360.023,13	360.023,13	756,74

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ (7B)	83.208,04	83.208,04	83.208,04	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (7)=(7Α)+(7Β)	443.987,91	443.231,17	443.231,17	756,74
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ & ΤΟΚΩΝ (8)	12.093,47	32.109,27	11.236,79	-856,68
ΠΛΕΟΝ: ΤΟΚΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ (9)	0	4,95	4,95	4,95
ΜΕΙΟΝ: ΤΟΚΟΙ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ (10)	4.411,70	4.411,70	4.411,70	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ (11)= (8)+(9)-(10)	7.681,77	27.702,52	6.830,04	-851,73

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ				
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ (ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΦΠΑ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ)		74.600,00	47.402,74	47.402,74
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΠΟΙΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ		421,00	421,00	421,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ		37.329,48	37.329,48	37.329,48
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	7.681,77	140.053,00	91.983,26	84.301,49

Φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 91.983,97€.

Επειδή, ο Φ.Π.Α. των δαπανών, αξίας 70.413,17€ για το φορολογικό έτος 2016 και αξίας 37.329,48€ για το φορολογικό έτος 2017, δε εκπίπτει από τον φόρο εκροών και πρέπει να αποδοθεί, καθώς δεν παρέχεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης .

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται ιδιαίτερος ισχυρισμός που άπτεται της φορολογίας Φ.Π.Α.

Για τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./27.04.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα του ... με ΑΦΜ και την τροποποίηση: α) της με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) της με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, και την επικύρωση: α) της με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 και β) της με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

-Η με αρ. πρωτ.**29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2016**

	Βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	138.327,00	81.924,87
Υπόλοιπο φόρου	62.247,14	36.866,18
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	31.123,58	18.433,09
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.510,34	12.159,31
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	106.881,06	67.458,58

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

-Η με αρ. πρωτ.**/29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2017**

	Βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	132.371,23	84.301,49
Υπόλοιπο φόρου	54.681,73	33.050,66
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	27.340,87	16.525,33
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.200,75	10.192,69
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	93.223,35	59.768,68

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

-Η με αρ. πρωτ.**/29.03.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016**

Μείωση Πιστωτικού Υπολοίπου για έκπτωση σε επόμενη περίοδο: 14.338,58€

-Η με αρ. πρωτ./29.03.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017

Συνολικό ποσό για καταβολή:26.890,50€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.