



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Καλλιθέα 24/09/2021

Αριθμός Απόφασης: 2706

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

**2.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**3.** Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από **03.03.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., με **Α.Φ.Μ.** ....., με έδρα στον ..... κατά της υπ' αριθ. ....../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2014,

5.Την με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 62.578,62 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 31.289,31 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 93.867,93 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., .....  
.....

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ως ακολούθως:

| Λογαριασμός                        | Περιγραφή                    | 2014       |
|------------------------------------|------------------------------|------------|
| Ομάδα 2                            | Αδικοιολόγητη φύρα παραγωγής | 261.239,67 |
| 38.00                              | Εξόφληση δαπανών με μετρητά  | 10.484,77  |
| 61.00.02                           | Καταναλωτικές δαπάνες        | 329,90     |
| Σύνολο Λογιστικών διαφορών ελέγχου |                              | 272.054,34 |

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι όσον αφορά τις διαφορές που προέκυψαν από το διαπιστωθέν έλλειμμα μεταξύ της απογραφείσας και διακινηθείσας ποσότητας χρυσού και ασημιού το οποίο αφορά στην φύρα της παραγωγικής διαδικασίας επεξεργασίας και το οποίο φέρεται ως αδικοιολόγητο από την ελεγκτική αρχή κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 2% της επεξεργασθείσας ποσότητας, σηματοδοτώντας-δήθεν εν τοις πράγμασι-μη δηλωθείσες συναλλαγές θα πρέπει να επισημανθεί ότι η κρίση αυτή τυγχάνει εξ' ολοκλήρου αυθαίρετη και δεν στηρίζεται σε κανενός είδους επιστημονικά ή τεχνικά δεδομένα, αλλά ούτε και στα διδάγματα της συνήθους πρακτικής και της κοινής λογικής και πείρας ενώ ούτε η φορολογική αρχή επικαλείται τέτοια δεδομένα. Σημειωτέον ότι με βάση τα μεγέθη που προκύπτουν από τα βιβλία και δέχεται και η ελεγκτική αρχή το πραγματικό ποσοστό της φύρας από την παραγωγική διαδικασία ιδίως μάλιστα όσον αφορά το χρυσό

πλησιάζει το 6% το οποίο τυγχάνει απολύτως εύλογο και σύμφωνο με τα τεχνικά και επιστημονικά δεδομένα και σε καμία περίπτωση αποδεικνύει φορολογικές παρατυπίες ή παραβάσεις.

**Επειδή στο ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζονται τα εξής:**

**«Άρθρο 2**

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

**Άρθρο 4 παρ.8**

« Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

...Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.».

**Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:**

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο δαπιστώθηκαν ως προς την προσφεύγουσα εταιρεία τα εξής :**

«Από την επισκόπηση των παραστατικών διαπιστώθηκε ότι κατά τη Χρήση 2014 η ελεγχόμενη ανέπτυξε δύο διαφορετικές βασικές επιχειρηματικές δραστηριότητες:

α) την ανάκτηση πολύτιμων μετάλλων μέσω της επεξεργασίας κράματος πολύτιμων και ημιπολύτιμων ειδών κοσμηματοποιίας, και

β) την εμπορία πολύτιμων μετάλλων (χρυσός, ασήμι) μέγιστης καθαρότητας.

Πιο συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη προέβην σε αγορά και εν συνεχεία μεταπώληση σημαντικών ποσοτήτων χρυσού και ασημιού μέγιστης καθαρότητας (24K, 999 βαθμοί αντίστοιχα). Τα εν λόγω αγαθά δεδομένων των προδιαγραφών καθαρότητας δεν υπόκεινται σε περαιτέρω επεξεργασία, παρά πωλήθηκαν αυτούσια. Υπό τη έννοια αυτή αποτελούν εμπορεύματα και η διακίνηση τους συνιστά την εμπορική δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Εκτός των εμπορευμάτων, η ελεγχόμενη προέβην σε παραγωγική επεξεργασία κραμάτων μετάλλου, με σκοπό την ανάκτηση πολύτιμων μετάλλων και συγκεκριμένα χρυσού και ασημιού.

Οι εισροές της παραγωγικής διαδικασίας προήλθαν α) από αγορές κράματος μετάλλων, β) από αγαθά κυριότητας τρίτων. Όσον αφορά τις αγορές κράματος μετάλλων, αυτές αποτελούν στην ουσία πρώτες και βοηθητικές ύλες οι οποίες μέσω της παραγωγικής διαδικασίας (ανάκτηση) μετασχηματίζονται σε πολύτιμα μέταλλα (προϊόντα) και αποκαμηνεύματα (υποπροϊόντα). Όσον αφορά την επεξεργασία αγαθών κυριότητας τρίτων, στην περίπτωση αυτή πρόκειται για επαγγελματίες του κλάδου αργυροχρυσοχοίας κυρίως, που προσκομίζουν τα υποπροϊόντα της δραστηριοποίησης τους με σκοπό την ανάκτηση τυχόν ποσοτήτων χρυσού και ασημιού. Στην περίπτωση αυτή η ελεγχόμενη δραστηριοποιείται με την μορφή παροχής υπηρεσιών ανάκτησης και μόνο και δεν διακινεί τα ανακτηθέντα πολύτιμα μέταλλα ούτε τα προσκομισθέντα κράματα μετάλλων. Συνεπώς η παραγωγική δραστηριότητα αφορά α) την παραγωγή προϊόντων (χρυσός 24K, ασήμι 999 βαθμοί) μέσω της επεξεργασίας πρώτων και βοηθητικών υλών που προμηθεύεται από αργυραμοιβούς ως επί το πλείστον, και β) την παροχή υπηρεσιών επεξεργασίας κράματος μετάλλου και ανάκτησης πολύτιμων μετάλλων σε τρίτους (επαγγελματίες του κλάδου αργυροχρυσοχοίας κυρίως).

**Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, δεν τηρήθηκε, κατ εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 8 του ν.4093/2012 (αρ. πρωτ. ....../2020 απαντητική επιστολή) αρχείο διακίνησης των αποθεμάτων ούτε ο λογαριασμός 94 περί παρακολούθησης των κοστολογικών δεδομένων. Αποτέλεσμα αυτού ήταν να μην υπάρχει σαφής εικόνα για την διαμόρφωση του κάθε επιχειρηματικού κλάδου. Ο έλεγχος ζήτησε από την ελεγχόμενη το σύνολο των παραστατικών (αγοράς, πώληση) διακίνησης των αποθεμάτων για τη Χρήση 2014. Η ελεγχόμενη προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία με τις υπ. αριθ. ....../2020 και ....../2020 απαντητικές επιστολές της. Στηριζόμενος στα προσκομισθέντα στοιχεία ο έλεγχος προέβην σε κατάρτιση του ηλεκτρονικού αρχείου διακίνησης των αποθεμάτων, μέσω της αναλυτικής αποτύπωσης των δεδομένων κάθε παραστατικού.**

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προβαίνει σε επανεκτίμηση της κατάστρωσης των οικονομικών αποτελεσμάτων για τη Χρήση 2014, βασιζόμενος στα διαθέσιμα στοιχεία, δηλαδή στο βιβλίο Απογραφών και στο ηλεκτρονικό αρχείο διακίνησης αποθεμάτων που δημιουργήθηκε μετά τον έλεγχο της αποθήκης βάσει των στοιχείων που προσκόμισε η εταιρεία στον έλεγχο. Η επανεκτιμηθείσα κατάσταση οικονομικών αποτελεσμάτων παρουσιάζεται παρακάτω, λαμβάνοντας υπ όψιν τα εξής:

- Βάσει του βιβλίου απογραφών και Ισολογισμού, στην απογραφή λήξης 31/12/2013 έχουν καταγραφεί 218.130gr ασήμι με αποτίμηση 0,525€/gr, και 61.973,70gr ασήμι με αποτίμηση 0,251 €/gr. Δεδομένης της ανυπαρξίας περαιτέρω στοιχείων τεχνικών προδιαγραφών, ο έλεγχος

συμπεραίνει την καθαρότητα των αποθεμάτων με βάση την τιμή αποτίμησης. Συγκεκριμένα τα 218.130gr θεωρούνται μέγιστης καθαρότητας (999 βαθμοί) ενώ τα 61.973,70gr θεωρούνται κράμα μετάλλου (869 βαθμοί). Συνεπώς τα 218.130gr ασήμι αποτελούν έτοιμο προϊόν/ εμπόρευμα ενώ τα 61.973,70gr ασήμι αποτελούν πρώτη ύλη.

- Βάσει του βιβλίου απογραφών και Ισολογισμού, στην απογραφή λήξης 31/12/2013 έχουν καταγραφεί 24.182gr χρυσός με αποτίμηση 28,49€/gr, και 6.725,70gr χρυσός με αποτίμηση 15,03€/gr. Δεδομένης της ανυπαρξίας περαιτέρω στοιχείων τεχνικών προδιαγραφών, ο έλεγχος συμπεραίνει την καθαρότητα των αποθεμάτων με βάση την τιμή αποτίμησης. Συγκεκριμένα τα 24.182gr θεωρούνται μέγιστης καθαρότητας (24 καράτια) ενώ τα 6.725,70gr θεωρούνται κράμα μετάλλου (14 καράτια). Συνεπώς τα 24.182gr χρυσός αποτελούν έτοιμο προϊόν/ εμπόρευμα ενώ τα 6.725,70gr χρυσός αποτελούν πρώτη ύλη.
- Βάσει του βιβλίου απογραφών και Ισολογισμού, στην απογραφή λήξης 31/12/2014 έχουν καταγραφεί 117.860,25gr ασήμι με αποτίμηση 0,24€/gr, και 1.589,00gr ασήμι με αποτίμηση 0,24 €/gr. Δεδομένης της ανυπαρξίας περαιτέρω στοιχείων τεχνικών προδιαγραφών, ο έλεγχος συμπεραίνει την καθαρότητα των αποθεμάτων με βάση την τιμή αποτίμησης. Συγκεκριμένα το σύνολο των αποθεμάτων λήξης ασημιού, δηλαδή 117.860,25gr και τα 1.589,00gr θεωρούνται κράμα μετάλλου (869 βαθμοί). Συνεπώς αποτελούν πρώτη ύλη.
- Βάσει του βιβλίου απογραφών και Ισολογισμού, στην απογραφή λήξης 31/12/2014 έχουν καταγραφεί 18.723,87gr χρυσός με αποτίμηση 17,53€/gr, και 227,10gr χρυσός με αποτίμηση 17,63€/gr. Δεδομένης της ανυπαρξίας περαιτέρω στοιχείων τεχνικών προδιαγραφών, ο έλεγχος συμπεραίνει την καθαρότητα των αποθεμάτων με βάση την τιμή αποτίμησης. το σύνολο των αποθεμάτων λήξης ασημιού, δηλαδή 18.723,87gr και τα 227,10gr θεωρούνται κράμα μετάλλου (14 καράτια). Συνεπώς αποτελούν πρώτη ύλη.
- Δεδομένης της ανυπαρξίας αναλυτικών καρτελών διακίνησης ανά κωδικό αποθέματος και της αδυναμίας του ελέγχου να συσχετίσει ακριβώς τις πωλήσεις των αποθεμάτων με τον επιχειρηματικό κλάδο προέλευσης τους (εμπορικός – βιομηχανικός), η κατανομή των συνολικών πωλήσεων της Χρήσης στους επιμέρους κλάδους (εμπορικός, βιομηχανικός) έγινε κατ' αναλογία του κόστους των αποθεμάτων που διακινήθηκαν, δηλαδή των λογαριασμών «Κόστος πωλήσεων εμπορευμάτων» και «Κόστος α' & β' υλών - υλικών συσκ/σίας που διατέθηκαν στη χρήση». Εξαιρέθηκαν από τον υπολογισμό τα επιμεριζόμενα ΓΒΕ καθώς έμφαση δίνεται στις διακινήθεισες ποσότητες πολύτιμων μετάλλων. Δηλαδή οι πωλήσεις προϊόντων υπολογίστηκαν ως ποσοστό 52,65% επί των συνολικών δηλωθέντων πωλήσεων, (Κόστος Παραγωγής ÷ Κόστος Πωλήσεων Χρήσης = 52,65%). Αντίστοιχα υπολογίστηκαν οι πωλήσεις εμπορευμάτων.

- Επειδή** ως αναφέρθηκε, δεδομένου ότι δεν παρασχέθηκε από την προσφεύγουσα αναλυτική πληροφόρηση ως προς την διακίνηση των αποθεμάτων της ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα το σύνολο των παραστατικών (αγοράς, πώληση) διακίνησης των αποθεμάτων για τη Χρήση 2014 και στηριζόμενος στα προσκομισθέντα στοιχεία ο έλεγχος προέβην σε κατάρτιση του ηλεκτρονικού αρχείου διακίνησης των αποθεμάτων, μέσω της αναλυτικής αποτύπωσης των δεδομένων κάθε παραστατικού. Συγκεκριμένα το ηλεκτρονικό αρχείο διακίνησης αποθεμάτων συντάχθηκε διακριτά ανά κωδικό εμπορεύματος/ προϊόντος. Δηλαδή καταρτίστηκε ένα αρχείο διακίνησης αποθεμάτων σχετικών με ΧΡΥΣΟ και ένα αρχείο διακίνησης αποθεμάτων σχετικών με ΑΣΗΜΙ, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις ανάμειξης των πολύτιμων μετάλλων. Κατά την κατάρτιση του αρχείου διακίνησης αποθεμάτων κάθε κατηγορίας ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα δεδομένα της απογραφής έναρξης και λήξης, όπως έχουν καταχωρηθεί στο Βιβλίο Απογραφών και τέθηκαν στη διάθεση του. Τα αποτελέσματα της εν λόγω ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 33-77 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

| Καράπι | Ημ_νία     | Παραστατικό | Απολογία         | Δ/θμιος       | Βάρος gr  | Συναλλαγή | Ωφέλιμο 24Κ | Υπόλοιπο  |
|--------|------------|-------------|------------------|---------------|-----------|-----------|-------------|-----------|
| 24     | 01/01/2014 |             | ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ | 20.01.00.0023 | 31.080,00 | Αγορά     | 31.080,00   | 31.080,00 |
| 24     | 02/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 200,00    | Αγορά     | 200,00      | 31.280,00 |
| 9      | 03/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 4,9       | Αγορά     | 1,84        | 31.281,84 |
| 14     | 03/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 77,9      | Αγορά     | 45,44       | 31.327,28 |
| 14     | 03/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 100,3     | Αγορά     | 58,51       | 31.385,79 |
| 22     | 07/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 7,9       | Αγορά     | 7,24        | 31.393,03 |
| 18     | 07/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 10,7      | Αγορά     | 8,03        | 31.401,05 |
| 14     | 07/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | 78,4      | Αγορά     | 45,73       | 31.446,79 |

|     |            |       |       |               |        |        |           |                  |
|-----|------------|-------|-------|---------------|--------|--------|-----------|------------------|
| 18  | 08/01/2014 | ..... | ..... | 24.01.00.0023 | 15,1   | Αγορά  | 11,33     | 31.458,11        |
| 9   | 08/01/2014 | ..... | ..... | 24.01.00.0023 | 24,5   | Αγορά  | 9,19      | 31.467,30        |
| 20  | 08/01/2014 | ..... | ..... | 24.01.00.0023 | 11,4   | Αγορά  | 9,50      | 31.476,80        |
| 24  | 08/01/2014 | ..... | ..... | 71.41.00.0000 | 5.000  | Πώληση | -5.000,00 | 26.476,80        |
| ... | ....       | ....  |       |               |        |        |           |                  |
| 14  | 30/12/2014 | ..... | ..... | 24.01.00.0023 | 250,57 | Αγορά  | 146,17    | <b>21.654,42</b> |

Ο έλεγχος προσδιόρισε το διαθέσιμο απόθεμα χρυσού 31/12/2014 σε 21.654,42gr μέγιστης καθαρότητας 24K.

Στην απογραφή λήξης 31/12/2014 έχουν καταγραφεί:

- 18.723,87gr χρυσός με αποτίμηση 17,53€/gr, και
- 227,10gr χρυσός με αποτίμηση 17,63€/gr.

Σύμφωνα με την τελευταία συναλλαγή της Χρήσης (ΤΔΑ ..... ) η τρέχουσα αξία χρυσού 24K ανέρχεται σε 31€/gr. Δεδομένου ότι η ελεγχόμενη αποτίμηση το διαθέσιμο υπόλοιπο με τιμή 17,63€/gr συνάγεται ότι δεν αφορά χρυσό μέγιστης καθαρότητας, αλλά πρόκειται για κράμα μετάλλου. Η αναγωγή του κράματος μετάλλου σε χρυσό μέγιστης καθαρότητας γίνεται βάσει της αναλογίας των τρεχουσών τιμών. Πιο συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη αποτίμηση το διαθέσιμο χρυσό σε 57% (17,63 / 31) της τρέχουσας τιμής μέγιστης καθαρότητας. Ως εκ τούτου συνάγεται ότι το διαθέσιμο κράμα μετάλλου ανάγεται σε χρυσό μέγιστης καθαρότητας ως εξής  $18.950,97 \times 57\% = 10.716,47 \text{ gr}$  χρυσού 24K. Από την αντιπαραβολή της απογραφείσας ποσότητας χρυσού 24K, και της εκτιμηθείσας ποσότητας χρυσού 24K βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώνεται **έλλειμμα 10.037,95 gr χρυσού 24K**. Η εν λόγω διαφορά απογραφείσας και διακινηθείσας ποσότητας αποτελεί φύρα της παραγωγικής διαδικασίας.

Από την επισκόπηση του ηλεκτρονικού αρχείου διακίνησης αποθεμάτων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη αγόρασε και επεξεργάστηκε 174.932,61gr χρυσού αντιστοιχίας 24K. Δεδομένης της παραγωγικής διαδικασίας (δυνατότητα μετρήσεων ακριβείας της περιεκτικότητας του κράματος σε πολύτιμο μέταλλο), όπως καταγράφηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, και της φύσης των υπό επεξεργασία αποθεμάτων (κράματα πολύτιμου μετάλλου), ο έλεγχος ορίζει ως αποδεκτό ποσοστό φύρας της παραγωγικής διαδικασίας έως 2% επί της συνολικής ποσότητας που τέθηκε στην παραγωγική διαδικασία, δηλαδή 3.498,65 gr.

Συνεπώς το πλεονάζον ποσό, δηλαδή 7.439,30gr (10.937,95gr - 3.498,65gr) gr αποτελεί μη αποδεκτή φύρα. Δεδομένου ότι το εν λόγω αδικαιολόγητο έλλειμμα αφορά αποθέματα πολύτιμου μετάλλου που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας από την ελεγχόμενη, και δεν αφορά σε υποποροϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας (αποκαμηνεύματα), η εν λόγω διαπιστωθείσα διαφορά στις απογραφείσες ποσότητες αποτελεί λογιστική διαφορά. Η ονομαστική αξία επί της οποίας θα γίνει ο της λογιστικής διαφοράς υπολογίζεται με βάση τη σταθμισμένη μέση τρέχουσα τιμή του χρυσού, σύμφωνα με το

ηλεκτρονικό αρχείο απόθήκης όπως εκτιμήθηκε από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εκτίμησε τη μέση τιμή πώλησης του χρυσού 24Κ στη Χρήση 2014 σε 30,11€/gr, συνεπώς η ονομαστική αξία της αδικαιολόγητης φύρας που θα προστεθεί στις λογιστικές διαφορές του παρόντος ελέγχου ανέρχεται σε **€224.011,02** (30,11€/gr x 7.439,30gr).

#### ΑΡΧΕΙΟ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΑΣΗΜΙΟΥ

| Βαθμοί | Ημ_νία     | Παραστατικό | Απολογία         | Δ/θμιο        | Περιγραφή                      | Βάρος gr | Συναλλαγή | Ωφέλιμο 999 | Υπόλοιπο          |
|--------|------------|-------------|------------------|---------------|--------------------------------|----------|-----------|-------------|-------------------|
| 999    | 01/01/2014 |             | ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ | 20.01.00.0023 | ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΜΕ ΦΠΑ 23%  | 280.364  | Αγορά     | 280.364,00  | 280.364,00        |
| 895    | 03/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | ΕΙΣΡΟΕΣ Π.ΥΛΩΝ ΕΣΩΤ.ΜΕ ΦΠΑ 23% | 50,2     | Αγορά     | 44,97       | 280.408,97        |
| 895    | 07/01/2014 | .....       | .....            | 24.01.00.0023 | ΕΙΣΡΟΕΣ Π.ΥΛΩΝ ΕΣΩΤ.ΜΕ ΦΠΑ 23% | 45,1     | Αγορά     | 40,40       | 280.449,38        |
| 999    | 09/01/2014 | .....       | .....            | 71.00.00.0023 | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤ. ΧΟΝΔΡ. ΜΕ 23%   | 5.000    | Πώληση    | 5.000,00    | 275.449,38        |
| ...    |            |             |                  |               |                                |          |           |             |                   |
| 999    | 31/12/2014 | .....       | .....            | 71.00.00.0023 | ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΣΩΤ. ΧΟΝΔΡ. ΜΕ 23%   | 900      | Πώληση    | -900,00     | <b>164.639,76</b> |

Ο έλεγχος προσδιόρισε το διαθέσιμο απόθεμα ασημιού 31/12/2014 σε 164.639,76gr μέγιστης καθαρότητας 999 βαθμών. Στην απογραφή λήξης 31/12/2014 έχουν καταγραφεί 117.860,25gr ασήμι με αποτίμηση 0,24€/gr, και 1.589,00gr ασήμι με αποτίμηση 0,24 €/gr. Σύμφωνα με την τελευταία συναλλαγή της Χρήσης (ΤΔΑ ..... ) η τρέχουσα αξία ασημιού 999 βαθμών ανέρχεται σε 0,42€/gr. Δεδομένου ότι η ελεγχόμενη αποτίμηση το διαθέσιμο υπόλοιπο με τιμή 0,24€/gr συνάγεται ότι δεν αφορά ασήμι μέγιστης καθαρότητας, αλλά πρόκειται για κράμα μετάλλου. Η αναγωγή του κράματος μετάλλου σε ασήμι μέγιστης καθαρότητας γίνεται βάσει της αναλογίας των τρεχουσών τιμών. Πιο συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη αποτίμηση το διαθέσιμο ασήμι σε 62% (0,24 / 0,42) της τρέχουσας τιμής μέγιστης καθαρότητας. Ως εκ τούτου συνάγεται ότι το διαθέσιμο κράμα μετάλλου ανάγεται σε ασήμι μέγιστης καθαρότητας ως εξής 119.449,25 x 62% = 73.507,23 gr ασημιού βαθμών 999. Από την αντιπαραβολή της απογραφείσας ποσότητας ασημιού σε βαθμούς 999, και της εκτιμηθείσας ποσότητας ασημιού βαθμών 999 βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώνεται **έλλειμμα 91.132,53 gr ασημιού βαθμών 999**. Η εν λόγω διαφορά απογραφείσας και διακινηθείσας ποσότητας αποτελεί φύρα της παραγωγικής διαδικασίας.

Από την επισκόπηση του ηλεκτρονικού αρχείου διακίνησης αποθεμάτων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη αγόρασε και επεξεργάστηκε 271.872,02gr ασημιού αντιστοιχίας 999 βαθμών. Δεδομένης της παραγωγικής διαδικασίας (δυνατότητα μετρήσεων ακριβείας της περιεκτικότητας του κράματος σε πολύτιμο μέταλλο), όπως καταγράφηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, και της φύσης των υπό επεξεργασία αποθεμάτων (κράματα πολύτιμου μετάλλου), ο έλεγχος ορίζει ως αποδεκτό ποσοστό φύρας της



παραγωγικής διαδικασίας έως 2% επί της συνολικής ποσότητας που τέθηκε στην παραγωγική διαδικασία, δηλαδή 5.436,54 gr.

Συνεπώς το πλεονάζον ποσό, δηλαδή 85.695,99gr (91.132,53gr - 5.436,54gr) gr αποτελεί μη αποδεκτή φύρα. Δεδομένου ότι το εν λόγω αδικαιολόγητο έλλειμμα αφορά αποθέματα πολύτιμου μετάλλου που αποτελούν αντικείμενο εμπορίας από την ελεγχόμενη, και δεν αφορά σε υποπροϊόντα της παραγωγικής διαδικασίας (αποκαμηνεύματα), η εν λόγω διαπιστωθείσα διαφορά στις απογραφείσες ποσότητες αποτελεί λογιστική διαφορά. Η ονομαστική αξία επί της οποίας θα υπολογιστεί η λογιστική διαφορά υπολογίζεται με βάση τη σταθμισμένη μέση τρέχουσα τιμή του ασημιού, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο απόθήκης όπως εκτιμήθηκε από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα ο έλεγχος εκτίμησε τη μέση τιμή πώλησης του ασημιού 999 βαθμών στη Χρήση 2014 σε 0,43€/gr, συνεπώς η ονομαστική αξία της αδικαιολόγητης φύρας που θα προστεθεί στις λογιστικές διαφορές του παρόντος ελέγχου ανέρχεται σε **€37.228,65** (0,43€/gr x 85.695,99gr).

**Επειδή** Ο έλεγχος όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεδομένης της ανυπαρξίας βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και της αναλυτικής πληροφόρησης ως προς την διακίνηση των αποθεμάτων από την πλευρά της προσφεύγουσας κατάρτισε τους ανωτέρω πίνακες βασιζόμενος στα στοιχεία των παραστατικών αγορών λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα διέθετε εργαστηριακό ηλεκτρονικό φασματογράφο και ήταν σε θέση να επαληθεύσει με σχετική ακρίβεια το επίπεδο καθαρότητας κάθε κράματος και σε σχετικές προδιαγραφές καθαρότητας προκειμένου να προσδιορίσει το τελικό απόθεμα χρυσού και ασημιού.

Δεδομένης της μη τήρησης αρχείου κοστολογικών δεδομένων και της μη προσκόμισης συγκεκριμένων στοιχείων της παραγωγικής διαδικασίας ανάκτησης πολύτιμων μετάλλων από την πλευρά της προσφεύγουσας που να τεκμηριώνουν και να αποδεικνύουν ένα ποσοστό φύρας παραγωγής, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την συγκεκριμένη παραγωγική διαδικασία πολύτιμων μετάλλων όπως αυτή καταγράφηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην οποία υφίσταται δυνατότητα μετρήσεων ακρίβειας της περιεκτικότητας του κράματος σε πολύτιμο μέταλλο και το γεγονός ότι τα υπολείμματα της παραγωγής ενσωματώνουν αξία και είναι δεκτικά συναλλαγών, έλαβε υπόψη ότι υφίσταται βιομηχανική φύρα της τάξεως του 2%.

Η προσφεύγουσα εταιρεία αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου ως προς το αποδεκτό ποσοστό της φύρας (2%) και ισχυρίζεται ότι το πραγματικό ποσοστό της φύρας από την παραγωγική διαδικασία, ιδίως μάλιστα όσον αφορά τον χρυσό, πλησιάζει το 6%, το οποίο τυγχάνει απολύτως εύλογο και σύμφωνο με τα τεχνικά και επιστημονικά δεδομένα και σε καμία περίπτωση αποδεικνύει φορολογικές παρατυπίες ή παραβάσεις.

Ωστόσο ως αναφέρθηκε τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν τέθηκαν από την πλευρά της τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας ανάκτησης πολύτιμων μετάλλων, αλλά ούτε και τηρήθηκε σχετικό αρχείο παρακολούθησης των κοστολογικών δεδομένων ώστε να μπορεί να τεκμηριωθεί ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από της από 28/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ..... επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. ...., και την επικύρωση της υπ' αριθ. .... /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2014.

|                                        |           |
|----------------------------------------|-----------|
|                                        |           |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος              | 62.578,62 |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 | 31.289,31 |
| Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό           | 93.867,93 |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ**

**ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.