



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30.12.2024

Αριθμός απόφασης: 2734

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 κατάθεσης **..2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό **..../04.07.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **.....2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, 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 τη με αριθμό **...../04.07.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του, μειώθηκε η συνολική ζημία (τρέχουσας χρήσης και παρελθουσών χρήσεων) της προσφεύγουσας, που δραστηριοποιείται στην εξόρυξη, επεξεργασία, διάθεση και εμπορία μεταλλευτικών ορυκτών (...) από μεταλλεία που βρίσκονται (αγροτεμάχιο με αριθμό), σε 347.136,06€ έναντι 754.281,66€ βάσει δήλωσης, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνης καταχωρηθείσας στον λογ. 67.03.000 «ΑΛΛΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ» των λογιστικών της αρχείων, ποσού 407.145,60€ που αφορούσε την καταστροφή α' υλών (ορυκτού), 24.120 μετρικών τόνων, αξίας εκάστου 16,88€, και προσθήκης στα αποτελέσματα αυτής.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από **...07.2024** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, φορολογικού έτους 2018 του, σε εκτέλεση της υπ'αρ. **....09.2023** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Παρανόμως και εσφαλμένως ο έλεγχος καταλογίζει ως λογιστική διαφορά δαπάνη ύψους 407.145,60€, που αφορά στην απόσυρση – καταστροφή απαξιωμένων πρώτων υλών.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

α. Η φορολογική αρχή παραγνωρίζει το πραγματικό γεγονός ότι αρκετές ποσότητες αποθεμάτων (εξορυγμένων) πρώτων υλών, εφ' όσον εμφανίζουν χαμηλού επιπέδου ποιοτικά χαρακτηριστικά (δεν συνάδουν με τις προκαθορισμένες ποιοτικές προδιαγραφές) εξ ορισμού δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία, απαξιώνονται και χρήζουν αποσύρσεως – καταστροφής.

β. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί ότι κατά το τέλος εκάστοτε έτους η εταιρία προχωρεί σε πρόβλεψη απομειώσεως αποθεμάτων που εξορύχθηκαν έως και το προηγούμενο έτος, διαλαμβάνοντας ότι αφενός ο υπολογισμός του κόστους κτήσεως αποθεμάτων που διενεργείται κατά το τέλος του έτους αποτελεί και την αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων που παρήχθησαν έκαστο έτος, χωρίς να μπορεί να γίνει μεταγενέστερη επιμέτρηση την ίδια ημερομηνία και αφετέρου ερμηνεύοντας εσφαλμένα την παρ. 20.6.4. της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

γ. Το απαξιωμένο υλικό μεταφέρθηκε και εναποτέθηκε σε χώρο εντός του μεταλλείου, σε απόσταση 450μ. από το χώρο εξορύξεως, γεγονός που βαρύνει τη Φορολογική Αρχή να το επιβεβαιώσει, ενώ επιβεβαιώνεται κι από ανεξάρτητο τρίτο.

δ. Η φόρτωση και μεταφορά του εν λόγω υλικού πραγματοποιείται στα πλαίσια της ετήσιας εξορυκτικής διαδικασίας και δεν διαχωρίζεται από αυτή (δηλ. σε εξόρυξη και σε καταστροφή/απόσυρση). Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή φωτογραφίες από το θαμμένο απόθεμα, που αποδεικνύουν και επιβεβαιώνουν την ύπαρξή του (σχετ. 2).

ε. Προσκομίστηκε στον έλεγχο το από08-2018 Πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της Εταιρείας, δυνάμει του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την απόσυρση, καταστροφή και επίχωση των απαξιωμένων αποθεμάτων εξορυγμένων πρώτων υλών στον χώρο αποθέσεως του μεταλλείου και η ανάθεση της μεταφοράς αυτών σε εργολάβους.

στ. Προσκομίστηκαν στον έλεγχο νομίμως θεωρημένα ιδιωτικά συμφωνητικά με εργολάβους, δυνάμει των οποίων οι τελευταίοι είχαν αναλάβει εν γένει την αποχωμάτωση, φόρτωση, μεταφορά και απόθεση υλικών και εξορυχθέντος μεταλλεύματος εντός των μεταλλείων, καθώς και στον χώρο του εργοστασίου της Εταιρείας. Δεν υπήρχε εξ αντικειμένου ανάγκη διακριτής αναφοράς της μεταφοράς και αποσύρσεως των απαξιωμένων εξορυγμένων πρώτων υλών στα συναφθέντα συμφωνητικά και εκδοθέντα παραστατικά, καθώς το εν λόγω υποέργο εντασσόταν πλήρως στις συμβατικές υποχρεώσεις, την τιμολόγηση και το συνολικό έργο, που είχαν αναλάβει οι σχετικοί εργολάβοι.

ζ. Προσκομίστηκε στον έλεγχο το από 27-08-2018 Πρωτόκολλο Καταστροφής, νομίμως και προσηκόντως υπογεγραμμένο από την επιτροπή καταστροφής, που όρισε το Δ.Σ. της Εταιρείας, ήτοι έχει πληρωθεί και η αντίστοιχη τυπική και ουσιαστική προϋπόθεση για την αναγνώριση της επίμαχης καταστροφής.

η. Γενικώς, ο έλεγχος πλανάται και οδηγείται σε συλλογιστικό σφάλμα, απομονώνοντας τη διαδικασία αποσύρσεως – καταστροφής από το σύνολο της εξορυκτικής διαδικασίας και αξιολογώντας τούτη αποσπασματικά και μεμονωμένα, καίτοι αυτή, ακριβώς λόγω του συνήθους χαρακτήρα της εξορύξεως πρώτων υλών μη εχουσών τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, που απαιτούνται για την ένταξή τους στην παραγωγική διαδικασία, περιλαμβάνεται αναπόσπαστα στον συνολικό κύκλο της εξορύξεως, πραγματοποιείται δυνάμει των εργολαβικών συμφωνιών, που συνάπτονται εν γένει για τις ανάγκες μεταφορές, οι οποίες απαντώνται στο πλαίσιο της εξορυκτικής διαδικασίας, και συντελείται εντός του χώρου του μεταλλείου.

θ. Συνυποβάλλονται εκ νέου φωτογραφίες από το θαμμένο απόθεμα που πλήρως αποδεικνύουν και επιβεβαιώνουν την ύπαρξή του.

ι. Προσκομίστηκε στον έλεγχο η από 20.06.2024 τεχνική μελέτη του κ. (ανεξάρτητου συμβούλου, με εγγυήσεις αμεροληψίας και πιστοποιημένες τεχνικές γνώσεις), με την οποία επιβεβαιώνεται το απόθεμα, που είναι θαμμένο στο μεταλλείο, ως απαξιωμένο και μη εκμεταλλεύσιμο (σχετ. 3)

ια. Συνυποβάλλονται υπεύθυνες δηλώσεις των μεταφορέων, που επιβεβαιώνουν ότι εκτελέστηκε από αυτούς το συγκεκριμένο έργο (σχετ. 4).

Επικαλείται δε την υπ' αριθμ. 3422/1991 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας με την οποία έγιναν δεκτά ως νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία για την καταστροφή των πρώτων υλών της επιχειρήσεως τα συνταχθέντα από υπαλλήλους της πρωτόκολλα καταστροφής, διότι, εφ' όσον ούτε στη νομοθεσία περί απεικόνισεως των συναλλαγών ούτε στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη της καταστροφής πρώτων υλών, αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως είναι τα ανωτέρω έγγραφα, απορριπτομένου του ισχυρισμού του Δημοσίου ότι στο πρωτόκολλο καταστροφής έπρεπε δήθεν να συμμετέχει δημόσιο όργανο (βλ. επίσης ΣτΕ 4169/1988 και 2936/1988) και την υπ' αριθμ. 15193/2007 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία κρίθηκε ότι, εφ' όσον ούτε στη νομοθεσία περί εκδόσεως φορολογικών στοιχείων ούτε στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη της καταστροφής των απαξιωμένων αποθεμάτων, αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως είναι το πρωτόκολλο καταστροφής, νομίμως υπογεγραμμένο από τα μέλη της επιτροπής, που συγκροτήθηκε από το Διοικητικό της Συμβούλιο.

Από τα ανωτέρω δικαιολογητικά αποδεικνύεται και επιβεβαιώνεται το πραγματικό γεγονός της αποσύρσεως – καταστροφής των εξορυγμένων πρώτων υλών και μεταφέρονται προς ταφή σε χώρο εντός του μεταλλείου.

Αιτείται, τέλος, να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του ν.5104/2024, «5. ... η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. ... Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αρ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν

συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικά[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικά, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και 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, στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»:

§ 1 « Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

§ 5 « Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.».

§ 10 « Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).».

Άρθρο 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία»:

§ 4 « Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

- α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

- β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.
- γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.
- δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.».

Άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστία λογιστικού συστήματος»:

§ 1 « Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.».

§ 4 « Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.».

§ 5 « Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

§ 7 « Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Άρθρο 6 «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων»:

§ 1 « Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

- α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα. [...]»

Άρθρο 20 «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών»:

§ 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.».

§ 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.»

Επειδή, στο Παράρτημα Α' του Ν. 4308/2014 παρατίθενται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθοι ορισμοί:

Αναγνώριση (recognition): Αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του παρόντος νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:

α) είναι σφόδρα πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη σχετιζόμενα με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή.

β) το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Πρόβλεψη (provision): Μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Απομείωση (Impairment): Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Επιμέτρηση (measurement): Η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (net realizable value): Η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας,

μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης.» .

Γεγονός (event): Γεγονός είναι οποιοδήποτε συμβάν δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις της οντότητας, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου ή η κατάπτωση μιας εγγύησης, συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. [...].

Λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) (supporting documentation): Λογιστικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα πάσης φύσεως στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών πώλησης, που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. [...].

Προσαρμογή αξίας (value adjustment): Η μείωση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα απόσβεσης ή και απομείωσης.

Επειδή, στη «Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014», επισημαίνονται τα εξής :

« Άρθρο 20: Επιμέτρηση αποθεμάτων

«20.6.1 Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.».

«20.6.2 Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Ωστόσο, όταν η ζημιά απομείωσης είναι σημαντική, για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η ζημιά αυτή μπορεί να μην επιβαρύνει το κόστος πωλήσεων αλλά να ενσωματώνεται στο κονδύλι «Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων», με κατάλληλη γνωστοποίηση στο προσάρτημα.».

20.6.3 Η επιβάρυνση του κόστους πωληθέντων μπορεί να γίνεται συγκεντρωτικά. Δηλαδή, με το ποσό της συνολικής ζημίας επιμέτρησης (για όσα είδη αποθεμάτων συντρέχει περίπτωση) γίνεται συγκεντρωτική εγγραφή (με κίνηση αντίθετου λογαριασμού των αποθεμάτων), χωρίς να απαιτείται ενημέρωση του αναλυτικού αρχείου που μπορεί να τηρεί η επιχείρηση κατ' είδος αποθέματος.

20.6.4 Ο αντίθετος λογαριασμός παρακολούθησης της σωρευμένης απομείωσης - υποτίμησης των αποθεμάτων του τέλους της περιόδου συνεκτιμάται κατά την επιμέτρηση στο τέλος της επόμενης περιόδου...».

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και

του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248). Δηλαδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλίδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 - παραδείγματα - εφαρμογές -σχόλια - Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

Επειδή, με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπεται ειδικό φορολογικό στοιχείο για την απόδειξη της καταστροφής των αποθεμάτων.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν.5104 /19.04.2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα εταιρία δραστηριοποιείται στην εξόρυξη, επεξεργασία, διάθεση και εμπορία μεταλλευτικών ορυκτών (.....) των μεταλλείων που βρίσκονται στα (αγροτεμάχιο με αριθμό ...). Η έδρα της βρίσκεται στηεπί της ... και τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα των ΕΛΠ του ν.4308/2014.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά την 31.12.2018 προέβη στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της στις κάτωθι εγγραφές:

Άρθρο	Ημ/νία	παραστατικό	Κωδ.λογαριασμού	περιγραφή	χρέωση	πίσωση
.	31/12/18	ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ Α'ΥΛΕΣ 24120 ΜΤ χ16,88	21-04-0097	ΑΠΑΞΙΩΜΕΝΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ Α'ΥΛΩΝ	0,00	407.145,60
..	31/12/18	ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ Α'ΥΛΕΣ 24120 ΜΤ χ16,88	67-03-0000	ΑΛΛΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	407.145,60	0,00

Ακολούθως, από τον λογαριασμό «67-03-0000 ΑΛΛΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ» μεταφέρθηκε το ποσό των 407.145,60€ στο λογαριασμό 82-01-6067 – ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ» επιβαρύνοντας τα έξοδα του φορολογικού έτους 2018 κατά το ποσό αυτό, με αποτέλεσμα η συνολική ζημία (τρέχουσα χρήσης και παρελθουσών χρήσεων) να ανέλθει μετά τη φορολογική αναμόρφωση σε 754.281,66€ (βάσει της με αρ. ../22.07.2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018).

Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή, προκειμένου να διερευνήσει το πραγματικό γεγονός της καταστροφής των αποθεμάτων των 24.120 μετρικών τόνων Α' υλών συνολικής αξίας 407.145,60€ και συνεπώς να διαπιστώσει την ορθότητα των παραπάνω λογιστικών εγγραφών, ζήτησε από την προσφεύγουσα με τα με αρ. πρωτ. / 01.11.2023 και με αρ. πρωτ. ... / 23.11.2023 αιτήματα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4987/2022 αποδεικτικά στοιχεία, όπως πρωτόκολλο καταστροφής, πρακτικό διοικητικού συμβουλίου, σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, επιμετρήσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά εργολάβων κ.λπ. που να τεκμηριώνουν το γεγονός της καταστροφής των εν λόγω α' υλών.

Η φορολογική αρχή αφού έλεγξε τα στοιχεία που απέστειλε η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στα ως άνω αιτήματα παροχής πληροφοριών διαπίστωσε ότι:

- Με την από 20.06.2024 επιστολή (τεχνική μελέτη) του τεχνικού συμβούλου κ. επιβεβαιώνεται ότι το εξορυγμένο υλικό που χρησιμοποιείται στην παραγωγική διαδικασία πληροί συγκεκριμένες ποιοτικές προδιαγραφές, μετά από ποιοτική ανάλυση αντιπροσωπευτικού δείγματος.

Συνεπώς η προσφεύγουσα ήταν σε θέση να γνωρίζει επακριβώς μετά από ποιοτική ανάλυση αντιπροσωπευτικού δείγματος ποιο εξορυγμένο υλικό μπορούσε να αξιοποιηθεί και ποιο όχι στην παραγωγική διαδικασία, αφού κατά την επιμέτρηση των αποθεμάτων στις 31/12 έκαστου έτους, αναγνώρισε, ως περιουσιακό στοιχείο (αποθέματα α' υλών) στον ισολογισμό το

εξορυγμένο υλικό που πληρούσε τις προκαθορισμένες ποιοτικές προδιαγραφές, καθώς και τα κριτήρια της αναγνώρισης (βάσει του άρθρου 20 του ν.4308/2014 και του ορισμού της στο Παράρτημα Α του εν λόγω νόμου.

- Από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις φορολογικών ετών 2019 -2022 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη σε απομείωση αποθεμάτων Α' υλών (πλην του ποσού των 6.793,17€ κατά το φορολογικό έτος 2021) (αναλυτική αναφορά γίνεται στις σελίδες 44 - 46 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, αφενός αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μόνο τα αποθέματα Α' υλών που ικανοποιούν τα κριτήρια της αναγνώρισης και αφετέρου με την πάροδο του χρόνου δεν μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή παύουν να υπάρχουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων Α' υλών.

- Επιπλέον ήταν αντικειμενικά αδύνατον κατά το χρόνο του ελέγχου να διαπιστωθεί και να επιβεβαιωθεί από τη φορολογική αρχή το σημείο εναπόθεσης του απαξιωμένου υλικού που αποσύρθηκε – καταστράφηκε κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας την 27-08-2018. Επιπλέον, η φορολογική αρχή σημειώνει ότι, δεν έχει σημασία τόσο πού ήταν αποθηκευμένες οι φερόμενες ως απαξιωμένες Α' ύλες αλλά το ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά διακίνησης ή κάποιο άλλο στοιχείο του προς καταστροφή του εν λόγω απαξιωμένου υλικού Όσα παραστατικά προσκομίσθηκαν/επιδείχθηκαν από την προσφεύγουσα σχετικά με τη καταστροφή – απόσυρση των απαξιωμένων Α' υλών δεν αφορούσαν την καταστροφή – απόσυρση Α' υλών αλλά την εξόρυξη Α' υλών, όπως, άλλωστε, αναγράφεται στο σώμα αυτών.

- Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εκδόθηκαν πολύ πριν από τη 20.08.2018 ημερομηνία λήψης απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου για απόσυρση – καταστροφή των απαξιωμένων Α' υλών, ή πολύ αργότερα από την 27.08.2018 ημερομηνία ολοκλήρωσης της απόσυρσης – καταστροφής των απαξιωμένων Α' υλών.

Σε ερώτηση της φορολογικής αρχής με ποια παραστατικά - τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (νούμερο, ημερομηνία και εκδότη) πραγματοποιήθηκε η απόσυρση – καταστροφή της απαξιωμένης Α' ύλης, η προσφεύγουσα απάντησε ότι η φόρτωση και μεταφορά (απόσυρση – καταστροφή) έγινε στα πλαίσια της ετήσιας εξορυκτικής δραστηριότητας και δεν διαχωρίζεται από αυτήν.

Σε κανένα από τα παραστατικά που εστάλησαν από την προσφεύγουσα δεν περιγράφεται ως είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας η απόσυρση, καταστροφή και επίχωση των απαξιωμένων Α' υλών στον υπαίθριο χώρο των μεταλλείων Η μη περιγραφή στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας ή της παραπομπής σε κάποιο ιδιωτικό

συμφωνητικό ή οποιαδήποτε άλλη έγγραφη συμφωνία όπου να περιγράφεται λεπτομερώς, τουλάχιστον, το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, καθιστά αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια κάθε ελεγκτικής επαλήθευσης, ως προς την επιβεβαίωση, από πλευράς ελέγχου, της απόσυρσης - καταστροφής των απαξιωμένων Α' υλών, αφού πρόκειται για δύο εντελώς διαφορετικές / διακριτές υπηρεσίες που τεκμηριώνουν δύο εντελώς διαφορετικά γεγονότα, ήτοι η μια τεκμηριώνει το γεγονός της εξόρυξης και μεταφοράς μεταλλεύματος και η άλλη τεκμηριώνει το γεγονός της απόσυρσης - καταστροφής των ήδη εξορυχθεισών και απαξιωμένων α' υλών.

Επιπλέον, όλα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που προσκομίστηκαν (πλην ενός) εκδόθηκαν άνευ Φ.Π.Α., με έκδοση Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. (Ε.Δ.Δ.Α.).

Η απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων Α' υλών είναι πράξη παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (εργολάβους) προς την ελεγχόμενη, υποκείμενη σε Φ.Π.Α., που ενήργησαν με αυτές τις ιδιότητες (που δεν συνδέεται με την προοπτική τα είδη να εξαχθούν εκτός χώρας με επαχθή αιτία, ώστε οι συναρτώμενες υπηρεσίες με τα συγκεκριμένα είδη, να προβλέπεται η δυνατότητα απαλλαγής από το ΦΠΑ με χορήγηση Ε.Δ.Δ.Α. προς τον εκδότη) και επομένως η πράξη αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, εάν οι υπηρεσίες που περιγράφονται στα παραστατικά/τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αφορούσαν την απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων α' υλών θα έπρεπε να είχαν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο/06.12.2018 εκδόσεως του εργολάβου, όπου ως είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας αναγράφονται οι «εργασίες φόρτωσης - μεταφοράς στείρων υλικών από το εργοστάσιο στο μεταλλείο», εκδόθηκε με Φ.Π.Α..

Όλα, επομένως, τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που προσκομίστηκαν φέρουν την ένδειξη «εξόρυξη» και όχι απόσυρση - καταστροφή των α' υλών, γεγονός που καταδεικνύει ότι οι υπηρεσίες που περιγράφονται σ' αυτά είναι άμεσα συνδεδεμένες με την εξόρυξη α' υλών.

- Εξάλλου, από το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η απόφαση για την απόσυρση - καταστροφή των α' υλών λήφθηκε στις 20.08.2018, ημέρα Δευτέρα και ώρα 13:00' και σύμφωνα με το από το 27.08.2018 πρωτόκολλο καταστροφής, η απόσυρση - καταστροφή των α' υλών φέρεται να ολοκληρώθηκε στις 27.08.2018 και ώρα 09:00' π.μ., ενώ η απόσυρση - καταστροφή των α' υλών, επιβεβαιώθηκε από τους υπαλλήλους της προσφεύγουσας

Συνεπώς, η διαδικασία απόσυρσης - καταστροφής α' υλών ξεκίνησε το νωρίτερο στις 20.08.2018 και ώρα 13:00' και ολοκληρώθηκε στις 27.08.2018 και ώρα 09:00' .

Επομένως, με δεδομένες τις ημερομηνίες έναρξης και ολοκλήρωσης της απόσυρσης - καταστροφής των απαξιωμένων Α΄ υλών, τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για την απόσυρση - καταστροφή τους σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.) θα έπρεπε να είχαν εκδοθεί μεταξύ του χρονικού διαστήματος από 20.08.2018 έως, το αργότερο, 15 Σεπτεμβρίου 2018.

Σημειώνεται ότι από τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του εργολάβου προκύπτει ότι: (α) τα δύο από τα τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόθηκαν μετά τις 15 Σεπτεμβρίου 2018 και συγκεκριμένα το Νο καθαρής αξίας 2.214,00€, εκδόθηκε στις 27 Σεπτεμβρίου του 2018 και το Νο, καθαρής αξίας 310,50€, εκδόθηκε στις 08 Οκτωβρίου του 2018 και (β) το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με Νο, καθαρής αξίας 2.205,00€ εκδόθηκε μεν στις 04 Σεπτεμβρίου του 2018, δηλαδή μεταξύ του χρονικού διαστήματος από 27.08.2018 (ολοκλήρωσης της απόσυρσης - καταστροφής) μέχρι 15.09.2018 (καταληκτική ημερομηνία έκδοσης των παραστατικών), εάν όμως πραγματικά αφορούσε την απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων Α΄ υλών, με δεδομένο το γεγονός ότι η απόσυρση - καταστροφή των Α΄ υλών φέρεται να ολοκληρώθηκε στις 27.08.2018, θα έπρεπε να περιλαμβάνει το σύνολο της παρεχόμενης υπηρεσίας και όχι μέρος αυτής.

Ως έκρινε η φορολογική αρχή, τα παραστατικά απόσυρσης - καταστροφής που εκδόθηκαν μετά τις 15 Σεπτεμβρίου 2018 δεν αφορούσαν την καταστροφή - απόσυρση των επίμαχων Α΄ υλών.

- Επιπρόσθετα, τα ιδιωτικά συμφωνητικά έργων που καταρτίσθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των εργολάβων δεν αφορούν την απόσυρση, καταστροφή και επίχωση των απαξιωμένων Α΄ υλών στα μεταλλεία οριστικής παραχώρησης (Ο.Π.).

Συγκεκριμένα, τα δύο από τα τρία συμφωνητικά καταρτίσθηκαν σε πρωθύστερο χρόνο από την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου (την 20.08.2018) για την απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων Α΄ υλών, ήτοι τα συμφωνητικά με τους εργολάβους καταρτίσθηκαν την 21.03.2018. Αλλά και με το ιδιωτικό συμφωνητικό έργου που καταρτίσθηκε μετά από την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου (την 20.08.2018) για την απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων Α΄ υλών, ήτοι το συμφωνητικό με τον εργολάβο που καταρτίσθηκε στις 22.08.2018 συμφωνήθηκε η “αποχωμάτωση, φόρτωση, μεταφορά και απόθεση υπερκείμενων - στείρων υλικών και εξορυχθέντος μεταλλεύματος” και όχι η απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων Α΄ υλών που, ήδη, είχε αποφασισθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Σε κανένα, συνεπώς, σημείο των ανωτέρω ιδιωτικών συμφωνητικών δε αναφέρεται ως αναληφθέν έργο από τους εργολάβους η απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων Α΄ υλών,

ακόμα και σ' αυτό που καταρτίσθηκε μετά την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου για απόσυρση – καταστροφή των απαξιωμένων Α' υλών.

Σημειώνεται, δε, ότι ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή, μεταξύ άλλων, και κάθε άλλο κατάλληλο παραστατικό που να τεκμηριώνει το γεγονός της απόσυρσης και καταστροφής των πρώτων υλών. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, εκτός των προαναφερθέντων, δεν παρείχε στον έλεγχο άλλα υποστηρικτικά/αποδεικτικά στοιχεία της απόσυρσης – καταστροφής των απαξιωμένων Α' υλών, όπως ζυγολόγια, επιμετρήσεις κ.λ.π.

Επισημαίνεται ότι η έννοια της «πρόβλεψης», που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις δεν έχει καμία σχέση με την έννοια της «επιμέτρησης» (αποτίμησης) των αποθεμάτων. Με βάση τους ορισμούς του παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.) επιμέτρηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα ενώ η πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει.

Σύμφωνα και με τη δήλωση της προσφεύγουσας εταιρίας τα αποθέματα των εξορυχθεισών Α' υλών καταμετρούνται σε τόνους και σωρούς. Αυτό προκύπτει και από το πρωτόκολλο καταστροφής. Στα λογιστικά αρχεία τα απομειωμένα αποθέματα Α' υλών παρακολουθούνται σε αντίθετο λογαριασμό αποθεμάτων Α' υλών και συγκεκριμένα στο λογαριασμό «21-04-00097 – Απαξιωμένα αποθέματα Α' υλών».

Επίσης, όπως προκύπτει από τις δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις των φορολογικών ετών 2017 και 2018, η χρησιμοποιηθείσα πρόβλεψη για την απόσυρση – καταστροφή εξορυγμένων Α' υλών θα έπρεπε να περιλαμβάνει συγκεκριμένα εξορυγμένα αποθέματα Α' υλών (σωρούς, τόνους) μέχρι και το φορολογικό έτος 2016, καθότι, τα εξορυγμένα αποθέματα Α' υλών του φορολογικού έτους 2017 επιμετρήθηκαν μετά την αρχική τους αναγνώριση (την 31.12.2018) και δε βρέθηκαν απομειωμένα (σύμφωνα πάντα με τις δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις την 31.12.2018) ενώ τα αποθέματα του φορολογικού έτους 2018 επιμετρήθηκαν με βάση τον ορισμό της αρχικής αναγνώρισης στο κόστος κτήσης τους.

Επιπλέον, σύμφωνα με το πρωτόκολλο καταστροφής της 27/08/2018 και το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα αρχείο «αποτίμηση αργού υλικού», το φορολογικό έτος 2017 αποσύρθηκε – καταστράφηκε, το 75,00% (10.100 / 13.500) των εξορυχθεισών Α' υλών του φορολογικού έτους, το δε κόστος ανά τόνο τελικού αποθέματος κατά το φορολογικό έτος 2017 ανέρχεται σε 15,58€ ενώ η φερόμενη καταστροφή – απόσυρση των Α' υλών που όπως

ισχυρίζεται η προσφεύγουσα πραγματοποιήθηκε την 27.08.2018 έγινε με κόστος ανά τόνο 16,88 €, το οποίο είναι το κόστος αποτίμησης α' υλών την 31.12.2018.

Επομένως, εάν κάποια εξορυγμένα αποθέματα α' υλών του φορολογικού έτους 2018 δεν ικανοποιούσαν τα κριτήρια που τίθενται από τον ορισμό της «Αναγνώρισης» στο Παράρτημα Α' του Ν. 4308/2014, δε θα έπρεπε να είχαν αναγνωρισθεί, καν εξ' αρχής και χωρίς να γίνει επαύξηση του λογ. 21-04-00097, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, ώστε στη συνέχεια σε άλλο χρόνο εντός του έτους να χρειαστεί να γίνει η μείωση της συσσωρευμένης αξίας των προϊόντων έως την 27/08/2018. Περαιτέρω οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την εξόρυξη τους θα έπρεπε να βαρύνουν τα αποθέματα που ικανοποιούν τα κριτήρια του ορισμού της αναγνώρισης.

Επιπρόσθετα, κατά το φορολογικό έτος 2018 εξορύχθηκαν α' ύλες συνολικής ποσότητας δώδεκα χιλιάδων εξακοσίων (12.600) τόνων, ενώ με βάση το πρωτόκολλο καταστροφής φέρεται να αποσύρθηκαν - καταστράφηκαν χίλιοι διακόσιοι (1.200) τόνοι, δηλαδή, αποσύρθηκε - καταστράφηκε, το 9,52% ($1.200 / 12.600$) των εξορυχθεισών α' υλών.

Επίσης, τα απαξιωμένα αποθέματα α' υλών με βάση το πρωτόκολλο καταστροφής φέρεται να αποσύρθηκαν - καταστράφηκαν την 27.08.2018 και επομένως από την ημερομηνία αυτή και μετά δεν υπήρχαν ως αποθέματα α' υλών, κατά συνέπεια η ποσότητα τους, καθώς και το κόστος αυτών των αποθεμάτων δε θα έπρεπε να συνυπολογισθούν με τα αποθέματα α' υλών της 31.12.2018, για τον προσδιορισμό του κόστους αποθεμάτων α' υλών της 31.12.2018.

Εν τέλει, ενώ τα απαξιωμένα αποθέματα Α' υλών φέρεται να καταστράφηκαν την 27.08.2018, το ανά μονάδα (μετρικός τόνος) κόστος που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους τους (για την αξία των καταστραφέντων) είναι αυτό της 31.12.2018 και όχι αυτό της 27.08.2018.

- Από την από 20.06.2024 τεχνική μελέτη του κ., ως τεχνικού συμβούλου, προκύπτει πως ήταν συνεργάτης της προσφεύγουσας τα τελευταία 25 έτη, επομένως δεν θεωρείται ανεξάρτητος σύμβουλος (τρίτο πρόσωπο), αλλά ούτε προκύπτει από κάποιο επίσημο έγγραφο ότι συμμετείχε στη διαδικασία της καταστροφής των εν λόγω α' υλών, αφού σύμφωνα με το πρωτόκολλο καταστροφής συμμετέχοντες στη διαδικασία καταστροφής ήταν οι υπογράφωντες υπάλληλοι της προσφεύγουσας εταιρίας α) και β)

Επιπλέον, ο ανωτέρω τεχνικός σύμβουλος δηλώνει ότι, η απομείωση είχε διάρκεια περίπου είκοσι 20 ημερών (από 22.08.2018 - 10.09.2018), ενώ σύμφωνα με το Πρωτόκολλο Καταστροφής η καταστροφή - απόσυρση των απαξιωμένων α' υλών φέρεται να ολοκληρώθηκε την 27.08.2018 ημέρα Δευτέρα και ώρα 09:30' π.μ., ενώ η απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου για απόσυρση - καταστροφή των απαξιωμένων α' υλών λήφθηκε την 20.08.2018.

Περαιτέρω, ο ανωτέρω τεχνικός σύμβουλος αναφέρεται συνοπτικά στην πρακτική που ακολουθείται για την αξιολόγηση του εξορυγμένου υλικού αναφορικά με το εάν αυτό ανταποκρίνεται στις προκαθορισμένες ποιοτικές προδιαγραφές, ενώ στην υπόλοιπη τεχνική μελέτη γίνεται γενική αναφορά σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, χωρίς ωστόσο αυτά να έχουν άμεση σχέση με τη φερόμενη διαδικασία της απόσυρσης – καταστροφής των απαξιωμένων α υλών.

Επειδή, στο άρθρο 147 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α) η αυτοψία, β) η πραγματογνωμοσύνη, γ) τα έγγραφα, δ) η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε) οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ) οι μάρτυρες και ζ) τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, στο άρθρο 148 ΚΔΔ ορίζεται ότι: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, στο άρθρο 185 ΚΔΔ ορίζεται: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, οι υπεύθυνες δηλώσεις των εργολάβων και, που συντάχθηκαν στις 18.06.2024, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, δεν φέρουν το γνήσιο της υπογραφής, το δε κείμενο είναι πανομοιότυπο με τη χρήση Η/Υ, ενώ τα στοιχεία αυτών είναι γραμμένα με το χέρι. Από μόνες τους, δε, χωρίς περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, δεν δύναται να τεκμηριώσουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνη ύψους 407.145,60€, καταχωρηθείσα στον λογαριασμό **67-03-0000 «ΑΛΛΑ ΑΣΥΝΗΘΗ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ»** των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας που αφορούσε την απόσυρση – καταστροφή απαξιωμένων ά υλών.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **02.09.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αριθμό/04.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018**, του προϊσταμένου του

	Ποσά σε €
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	407.145,60

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

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.