Φορολογική Αντιμετώπιση Καταστροφής Αποθεμάτων

Φορολογική Αντιμετώπιση Καταστροφής Αποθεμάτων

Του Γιώργου Δαλιάνη, με τη συνεργασία της Μαρίας Πουρνιά*

Ένα μόνιμο ζήτημα που απασχολεί τις επιχειρήσεις είναι το ξεκαθάρισμα των αποθηκών τους από ακατάλληλα, ληγμένα, κατεστραμμένα αποθέματα (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα κλπ) αλλά και η καταστροφή των αποσβεσθέντων και μη χρησιμοποιούμενων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή η καταστροφή των ανωτέρω επηρεάζει το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα διότι η προκύπτουσα ζημία αναγνωρίζεται φορολογικά, θα πρέπει να ακολουθηθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία.

Με το θέμα αυτό έχουμε ασχοληθεί ξανά στο παρελθόν (https://artion.gr/forologiki-antimetopisi-katastrofis-pagion/) και το παρόν αποτελεί επικαιροποίηση του άρθρου αυτού.

Υπολογισμός εκπιπτόμενης ζημίας από την καταστροφή και Αποτίμηση Αποθεμάτων Τέλους Χρήσης

Πριν την οριστική καταστροφή των αποθεμάτων, οι εταιρείες δύνανται με βάση το άρθρο 18 του νόμου των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) να απομειώσουν την αξία των αποθεμάτων τους. Τα απαξιωθέντα αυτά εμπορεύματα μπορούν να παραμείνουν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας για μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι την απόφαση για οριστική καταστροφή τους. Οι επιχειρήσεις μετά την αρχική απόκτηση των αποθεμάτων και την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία της οντότητας, αποτιμούν **στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης**

αξίας ή ακόμη και στην αξία του ενός λεπτού (0,01€) (άρθρο 20 παρ. 6 των ΕΛΠ Ν.4308/2014), ώστε να διασφαλίζεται ότι τα αποθέματα παρουσιάζονται πάντοτε σε ποσό που είναι ανακτήσιμο.

Σύμφωνα με την παράγραφο 20.6.2 της Οδηγίας εφαρμογής του ν.4308/2014 «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 ζημία 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.»

Εκκαθάριση αποθήκης και περιβάλλον

Ένα λεπτό σημείο που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής πριν την λήψη της απόφασης καταστροφής των ακατάλληλων αποθεμάτων είναι οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας για την προστασία του περιβάλλοντος. Οι επιχειρήσεις πριν προβούν στην καταστροφή θα πρέπει να μελετούν την σχετική νομοθεσία ανάλογα με το είδος των καταστρεφόμενων στοιχείων και να απευθύνονται για την καταστροφή αυτών σε αδειοδοτημένες εταιρίες διαχείρισης αποβλήτων και ανακύκλωσης. Αποθέματα που διέπονται από τις προαναφερόμενες διατάξεις είναι για παράδειγμα ηλεκτρονικοί υπολογιστές, τηλεοράσεις, μπαταρίες, λάδια-λίπη, φάρμακα και γενικά υλικά που προκαλούν καταστροφή στο περιβάλλον.

Αποδεικτικά στοιχεία για την καταστροφή

Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπεται ειδικό φορολογικό στοιχείο για την απόδειξη της καταστροφής των αποθεμάτων. Ειδικό στοιχείο δεν προβλεπόταν ούτε από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 ούτε μετέπειτα από τον ΚΦΑΣ. Όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 5 των ΕΛΠ, η κάθε συναλλαγή – γεγονός πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά

«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.»

Κατά συνέπεια θα πρέπει μέσω του νόμιμου δικαιολογητικού στοιχείου να ενημερωθούν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Πρωτόκολλο καταστροφής

Ένα τέτοιο νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο είναι το «Πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων» που στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά τα καταστρεφόμενα αποθέματα – πάγια, οι ποσότητες αυτών και γίνεται αναφορά στην αιτία της καταστροφής τους. Λόγω ενδεχόμενου ελέγχου, η καταγραφή πρέπει να είναι λεπτομερής ώστε να μην μπορεί να αμφισβητηθεί.

Η Διοίκηση (π.χ. Διοικητικό Συμβούλιο, Διαχειριστής κλπ.) της επιχείρησης αποφασίζει την καταστροφή των αποθεμάτων της, την ώρα και τον τόπο της καταστροφής και ορίζει την σχετική επιτροπή που θα διεκπεραιώσει την διαδικασία.

Το πρωτόκολλο συντάσσεται από την επιτροπή της επιχείρησης που διενεργεί την καταστροφή και έχει συγκροτηθεί για το λόγο αυτό με απόφαση των νομίμων οργάνων της. Συνήθως απαρτίζεται από κάποιο μέλος της Διοίκησης ή εκπρόσωπό του, τον υπεύθυνο Λογιστηρίου και τον Αποθηκάριο.

Με βάση την υπ’ αριθμό 1091898/608/0015/11.10.2007 απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υφίσταται υποχρέωση από την επιχείρηση να γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την καταστροφή των αποθεμάτων τον τόπο και την ώρα που θα ολοκληρωθεί η διαδικασία όπως προέβλεπαν παλιότερες διατάξεις.

Αξίζει να σημειώσουμε εδώ πως νομολογιακά έχει κριθεί ότι το πρωτόκολλο καταστροφής δεν αποτελεί από μόνο του αμάχητο

τεκμήριο ως προς την ακρίβεια του περιεχομένου του και για το λόγο αυτό θέτουμε ως παράδειγμα την ΔΕΔ Α 1777/2020, όπου το πρωτόκολλο καταστροφής της επιχείρησης και η όλη διαδικασία καταστροφής των αποθεμάτων δεν έγινε αποδεκτή. Η απορριπτική απόφαση της ΔΕΔ επιβεβαιώνει την θέση μας ότι η κάθε επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί προσεκτικά την διαδικασία για την καταστροφή των αποθεμάτων για να μην αντιμετωπίσει προβλήματα απόρριψης από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Παραστατικό Διακίνησης (Δελτίο Αποστολής)

Για τη μεταφορά των καταστραφέντων αποθεμάτων η επιχείρηση δεν υποχρεούται στην έκδοση Δελτίου Αποστολής, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2014 άρθρο 5 παρ. 8.4 στο οποίο ρητά αναφέρονται οι κάτωθι περιπτώσεις όπου δεν απαιτείται η έκδοση Παραστατικού Διακίνησης (Δελτίου Αποστολής):

θ) διακίνηση κατεστραμμένων αποθεμάτων με σκοπό την απόρριψη αυτών,

ι) διακίνηση αγαθών που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, για τον παραλήπτη ή για κάποιον τρίτο, διαζευκτικά ή αθροιστικά και η διάθεσή αυτών αυτούσιων ή μη, δεν επιφέρει κανένα έσοδο. Δεν εκδίδεται δηλαδή, το εν λόγω στοιχείο για τη διακίνηση άχρηστων ή ακατάλληλων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπολειμμάτων (π.χ. περισυλλογή και διακίνηση προς καταστροφή ή ανακύκλωση, ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενσωματώνουν καμία εμπορευματική αξία), σε χώρους απόρριψης (π.χ. χωματερές, κ.λπ.),

Παρ’ ότι υπάρχει ρητή εξαίρεση στην έκδοση Δελτίου Αποστολής σύμφωνα με τα παραπάνω, η έκδοση του Δ.Α αποτελεί κατά την άποψη μας επιπλέον νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο απόδειξης του γεγονότος της μεταφοράς των αποθεμάτων στον χώρο καταστροφής τους.

Σε περίπτωση που τα κατεστραμμένα είδη της αποθήκης πωλήθηκαν σε κάποια εταιρεία ανακύκλωσης, το τιμολόγιο πώλησης μπορεί να αντικαταστήσει το παραστατικό διακίνησης.

Ο έλεγχος στην προσπάθειά του να εξακριβώσει το γεγονός της καταστροφής των αποθεμάτων μπορεί να ζητήσει οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο. Νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο κατά τη γνώμη μας αποτελεί η βεβαίωση καταστροφής των ακατάλληλων αποθεμάτων που εκδίδεται από την εταιρία διαχείρισης αποβλήτων και ανακυκλώσιμων υλικών. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να απευθύνονται στις εν λόγω εταιρίες για την καταστροφή των ανακυκλώσιμων υλικών και αποβλήτων διότι ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να απορρίψει το γεγονός σε περίπτωση που δεν παρέχεται η σχετική βεβαίωση καταστροφής τους. Αντίστοιχες υπηρεσίες παραλαβής απόβλητων ή ανακυκλώσιμων υλικών διαθέτουν και οι Δημοτικές Αρχές, σε κάθε περίπτωση λαμβάνουμε βεβαίωση για την καταστροφή τους.

Σε περίπτωση που επιχείρηση που απασχολείται με την εμπορία ή επεξεργασία εμπορευμάτων που αποτελούνται από μέταλλα αξίας, όπως ο χρυσός-ο άργυρος-το αλουμίνιο κ.α., δεν είναι αποδεκτό να ισχυριστούν καταστροφή των αποθεμάτων τους για ευνόητους λόγους.

ΦΠΑ και Φορολογική Αναγνώριση της Καταστροφή Αποθεμάτων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33, παρ. 1β, Ν.2859/2000 δεν ενεργείται διακανονισμός έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται σχετ. ΠΟΛ.1221/2000. Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. που εξέπεσε κατά την αγορά των εμπορευμάτων, πρώτων υλών, κ.λ.π. δεν επιστρέφεται στο Δημόσιο στην περίπτωση που στη συνέχεια τα εμπορεύματα ή οι πρώτες ύλες ή τα παραχθέντα από αυτές προϊόντα καταστρέφονται, εφόσον η ζημία αυτή αποδεικνύεται με τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Η ζημία από την καταστροφή αποθεμάτων αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, εφόσον η ζημία είναι βεβαιωμένη, πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης, εγγράφεται στα βιβλία και αποδεικνύεται με τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Ζήτημα επιστροφής ΦΠΑ ή μέρους αυτού γεννάται εφόσον η Διοίκηση προχωρήσει σε καταστροφή παγίων νωρίτερα της πενταετίας από την απόκτησή τους.

Λογιστική εγγραφή καταστροφής αποθεμάτων

Λογιστική Εγγραφή Καταστροφής Αποθεμάτων με βάση το λογιστικό σχέδιο των Ε.Λ.Π.			
Κωδ. Λογ. Σχεδίου	Περιγραφή Λογ/σμού	Χρέωση	Πίστωση
67.02	Ζημίες άλλων καταστροφών	10.000,00	
20.07	Ζημίες από καταστροφή εμπ.		10.000,00
Λογιστική Εγγραφή Καταστροφής Αποθεμάτων με βάση το Ελληνικό Γενικό λογιστικό σχέδιο			
81.02.10	Ζημίες από καταστρ.ακατάλ.αποθεμ.	10.000,00	
78.11	Αξία καταστ. ακαταλ. αποθεμ.		10.000,00

Παραπάνω δίνεται η αποτύπωση των λογιστικών εγγραφών στα λογιστικά αρχεία και σε ΕΛΠ και σε ΕΓΛΣ. Υπάρχει επίσης η άποψη ότι δεν απαιτείται καταχώρηση της αξίας του κόστους των αποθεμάτων διότι θα αποτυπωθεί στα αποτελέσματα μέσω της απογραφής λήξης. Η ορθή όμως λογιστική αποτύπωση είναι να αποτυπωθεί το κόστος ως έκτακτη ζημία και να μην επηρεάσει το μικτό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Συμπέρασμα

Τα προαναφερόμενα νόμιμα δικαιολογητικά αποτελούν την απόδειξη από την επιχείρηση στον φορολογικό έλεγχο, για την αναγνώριση της ζημίας και τη μη επιστροφή του ΦΠΑ από την καταστροφή των αποθεμάτων.

Επίσης, δεν διενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις αποδεδειγμένης καταστροφής, απώλειας ή κλοπής, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ.1221/2000.

Τα ελλείμματα που κρίνονται μη δικαιολογημένα και για τα οποία δεν υπάρχουν στοιχεία που να τα αποδεικνύουν, μπορούν να θεωρηθούν αποκρυβείσες πωλήσεις και να επιβληθεί ΦΠΑ.

Θέλουμε να επισημάνουμε ότι οι διατάξεις δεν ορίζουν την επιβολή ΦΠΑ, στην καταστροφή εμπορευμάτων αλλά στις αναιτιολόγητες αγορές.

Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να τηρούν την προαναφερόμενη διαδικασία για να μην βρεθούν αντιμέτωπες με απρόσμενες φορολογικές επιβαρύνσεις.

Η καταχώρηση στο Βιβλίο Εσόδων Εξόδων της αξίας της καταστροφής των αποθεμάτων ως ζημία δεν είναι απαραίτητη με βάση την ΣΛΟΤ 460/2017.

Δείτε το άρθρο και στο **Capital.gr**

Ο κ. Γιώργος Δαλιάνης είναι Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος της Artion A.E. & ιδρυτής του Ομίλου Artion, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός.

Η κα Μαρία Πουρνιά είναι Partner και Διευθύντρια του τμήματος Φορολογίας Φυσικών Προσώπων της Artion A.E.

Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες. ***Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E (Πουρνάρα 9, Μαρούσι /210 6009062 / www.artion.gr)***