



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/10/2020

Αριθμός Απόφασης: 2213

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 18/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην και εκπροσωπείται νόμιμα, ΑΦΜ, κατά των: 1) υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 1.1.2014 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, 2) υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχ. περιόδου 1.1.2015–31.12.2015, 3) υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ. περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/02/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μειώθηκε το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο και προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.732,45 Ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προσδιορίστηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 9.938,47 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 4.276,26 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 14.214,73 Ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 17.608,28 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 8.804,14 Ευρώ, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 26.412,42 Ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων της με ημερομηνία θεώρησης 18/02/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2014, 1/1-31/12/2015 & 1/1-31/12/2016 κατόπιν της αριθ./05-06-2019 εντολής.

Ειδικότερα στο πεδίο του ΦΠΑ ο έλεγχος εξέτασε τη διαφοροποίηση τιμολόγησης εντός της ίδιας ομάδας πελατών της προσφεύγουσας (ΛΟΙΠΟΙ- FRANCHISE, ΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ – ΥΠΕΡΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ –) σε συνάρτηση με το διαμορφούμενο επίπεδο επιστροφών, μεταξύ των διαφορετικών κατηγοριών πελατών και έκρινε ότι η διαπιστούμενη διαφοροποίηση τιμολόγησης προς την κατηγορία FRANCHISE σε σχέση με την κατηγορία ΛΟΙΠΟΙ, οφείλεται εξ ολοκλήρου στο διαφορετικό ποσοστό επιστροφών μεταξύ των δύο κατηγοριών. Πιο αναλυτικά, ο έλεγχος έκρινε ότι η μέση σταθμισμένη τιμή πώλησης προς την κατηγορία ΛΟΙΠΟΙ αποτελεί την εύλογη και δίκαιη τιμή πώλησης με βάση τους ισχύοντες όρους και συνθήκες της αγοράς, λαμβάνοντας υπόψη ένα εύλογο ποσοστό επιστροφών από ανεξάρτητα μη συνδεδεμένα μέρη. Η υπέρβαση της ανωτέρω μέσης σταθμισμένης τιμής, με παράλληλη αποδοχή υψηλότερου ποσοστού επιστροφών, για πωλήσεις προς συνδεδεμένα μέρη, αποτελεί αναγνώριση από πλευράς της προσφεύγουσας, της δυνατότητας αποδοχής επιπλέον ποσοστού επιστροφών, κατά παρέκκλιση των αγοραίων συνθηκών και όρων. Στη συνέχεια, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή προέβη σε αποτίμηση και υπολογισμό του παραχωρηθέντος δικαιώματος επιστροφής και διαμόρφωσε την τιμή πώλησης προς την κατηγορία FRANCHISE ως το άθροισμα: α) της τιμής πώλησης του προϊόντος δεδομένων των αγοραίων συνθηκών και του κόστους παραγωγής, προκειμένου να είναι ίση με τη μέση σταθμική τιμή πώλησης προς την κατηγορία ΛΟΙΠΟΙ, και β) του δικαιώματος των δικαιοδόχων για διενέργεια υψηλότερου ποσοστού επιστροφών σε σχέση με τις αγοραίες συνθήκες. Θεώρησε δε ότι η μεσοσταθμική αύξηση της τιμής πώλησης αποτελεί στην ουσία την αξία του δικαιώματος, που έχει παραχωρηθεί στον δικαιοδόχο, να διενεργεί υψηλότερες επιστροφές σε σχέση με τους συνήθεις όρους της αγοράς. Πρόκειται δηλαδή για την αξία του εμφωλευμένου, στην τιμή πώλησης των προϊόντων, δικαιώματος και έκρινε ότι η προσφεύγουσα κατά την εμπορική συναλλαγή της με ομάδα συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθεί διακριτή εμπορική πολιτική επιστροφών, η οποία έχει ουσιαστική επίπτωση στην εκκαθάριση του ΦΠΑ στο τέλος κάθε φορολογικής χρήσης. Ο έλεγχος προέβη σε αποτίμηση της εν λόγω διακριτής εμπορικής πολιτικής επιστροφών αγορών και προσδιόρισε την επίπτωση της στο πεδίο του ΦΠΑ.

Εν συνεχεία εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των ως άνω αποτελεσμάτων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

Η αυξημένη τιμή πώλησης δεν οφείλεται σε δήθεν εμφωλευμένο δικαίωμα λόγω της αυξημένης δυνατότητας αλλά σε διαφορετικούς παράγοντες, τους οποίους η φορολογική αρχή δεν έλαβε αλλά ούτε και θα μπορούσε να λάβει υπόψη.

Ειδικότερα, η διαφορά οφείλεται:

1) Στην ποιότητα του προϊόντος (Διαφορετικά μεγέθη, πιθανά σημάδια – χτυπήματα, διαφορετική όψη κλπ.)

2) Ιδιαιτερότητες προϊόντος (Στο δίκτυο franchise αποστέλλονται προϊόντα κατόπιν συγκεκριμένων παραγγελιών βάσει προδιαγραφών και προτιμήσεων που θέτει ο συνεργάτης.)

Συνεπώς, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αυτό, που φαίνεται να αυξάνει την τιμή δεν είναι κάποιο γενικό και αόριστο εμφωλευμένο δικαίωμα, αλλά η καλύτερη ποιότητα εξαρχής του πωλούμενου στους FRANCHISEE προϊόντος, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι τα προϊόντα που πωλούνται από τους συνεργάτες της απευθύνονται σε πελάτες αυξημένου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, η κρίση της φορολογικής αρχής περί δήθεν ύπαρξης κάποιου εμφωλευμένου δικαιώματος διενέργειας επιστροφών, τυγχάνει εξ ολοκλήρου αυθαίρετη, μη συνάδουσα με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας και άρα εσφαλμένη και μη νόμιμη.

Σε κάθε περίπτωση, επισημαίνει η προσφεύγουσα, η αξία του δήθεν δικαιώματος διενέργειας επιστροφών άνω του αγοραίου ορίου, έχει υπολογιστεί εντελώς πλασματικά και αυθαίρετα, με μονοδιάστατη θεώρηση των δεδομένων και με ελλιπή άλλως μη νόμιμη αιτιολογία όσον αφορά τον προσδιορισμό της αξίας του δήθεν εμφωλευμένου δικαιώματος και εν συνεχεία του ύψους του αναλογούντος Φ.Π.Α., το οποίο της καταλογίζεται ανά χρήση, με αποτέλεσμα και για αυτό τον λόγο, το πόρισμα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τυγχάνει ανακριβές και αποτελεί προϊόν εσφαλμένης εκτίμησης.

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 18/02/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, η προσφεύγουσα πωλούσε σε πελάτες και αποδέχονταν επιστροφές προϊόντων από πελάτες της, οι οποίοι ομαδοποιημένοι ανά κανάλι διανομής απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία Πελάτη
.....
ΛΟΙΠΟΙ ΜΗ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΟΙ
ΥΠΕΡΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ
FRANCHISE
ΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία διενεργεί τις πωλήσεις νωπών προϊόντων, προς την επιχείρηση με ΑΦΜ και προς ένα δίκτυο καταστημάτων λιανικής πώλησης (κρεοπωλεία). Περαιτέρω, ο έλεγχος επισημαίνει ότι ορισμένα καταστήματα λιανικής έχουν συνάψει σύμβαση δικαιόχρησης (franchise) με την προσφεύγουσα, ενώ τα υπόλοιπα καταστήματα λιανικής (εκτός του δικτύου δικαιόχρησης) συναλλάσσονται στο πλαίσιο της κοινής εμπορικής πρακτικής. Σε ότι αφορά τις συμβεβλημένες με συμφωνίες δικαιόχρησης επιχειρήσεις, η φορολογική αρχή υπογραμμίζει ότι υφίστανται ειδικοί όροι συνεργασίας και περιορισμοί ως προς την προμήθεια και πώληση των προϊόντων από την πλευρά του δικαιοδόχου, ενώ παράλληλα απαγορεύεται ρητά η διάθεση από τα συνεργαζόμενα καταστήματα οποιουδήποτε προϊόντος χωρίς την έγγραφη συναίνεσή της προσφεύγουσας. Επίσης, ειδικοί όροι υφίστανται τόσο ως προς τον τιμοκατάλογο αγοράς των προϊόντων όσο και ως προς τις τιμές διάθεσης αυτών από το δίκτυο των συνεργατών. Τέλος, σημειώνεται ότι ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα και οι δικαιοδόχοι (franchisees) αποτελούν συνδεδεμένες οντότητες σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 περί ουσιώδους επιρροής, η εταιρεία με ΑΦΜ χαρακτηρίζεται ομοίως ως συνδεδεμένη οντότητα λόγω ίδιου φυσικού προσώπου (..... με ΑΦΜ) ως διαχειριστή με τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας, ενώ το δίκτυο καταστημάτων λιανικής, εκτός του πλαισίου δικαιόχρησης, θωρήθηκαν από τον έλεγχο ως ανεξάρτητες οντότητες.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην περίπτωση των δικαιοδόχων (franchisees), η προσφεύγουσα αδυνατούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις να διατηρήσει τα αρχικά περιθώρια κέρδους, όπως αυτά ορίζονται κατά τη αρχική πώληση των προϊόντων, με αποτέλεσμα το τελικό περιθώριο κέρδους να διαμορφώνεται μετά τις διενεργηθείσες επιστροφές και τις χορηγούμενες εκπτώσεις, σε σημαντικά χαμηλότερο ποσοστό. Παράλληλα, προέκυψε ότι τα αντίστοιχα περιθώρια κέρδους σε χονδρέμπορους και υπερχονδρέμπορους διαμορφώνονταν αρνητικά, εξαιτίας της διάθεσης προϊόντων σε χαμηλότερη τιμή. Επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι μέρος του αρνητικού ισοζυγίου ΦΠΑ, που αποτελούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις βασικό πυλώνα χρηματοδότησης, επηρεάζεται σημαντικά από τις επιστροφές πωλήσεων

που αποδέχεται η προσφεύγουσα. Δυνάμει των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προχώρησε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και σε ανάλυση της πολιτικής επιστροφών αφενός ανά κανάλι διανομής και αφετέρου ανά συνδεδεμένη ή ανεξάρτητη οντότητα.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπάρχει διαφοροποίηση στην αρχική τιμή πώλησης προς τις δύο κατηγορίες πελατών «ΛΟΙΠΟΙ» και «FRANCHISE». Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα διαμορφώνει υψηλότερη τιμή πώλησης για τους FRANCHISE καθώς και σημαντικά υψηλότερο ποσοστό επιστροφών επί των αρχικών πωλήσεων μεταξύ των 2 κατηγοριών. Οι δύο κατηγορίες πελατών ωστόσο δραστηριοποιούνται υπό παρόμοιες συνθήκες αγοράς (ποιότητα και είδος προϊόντων, διακινούμενος όγκος προϊόντων, γεωγραφική διασπορά, μέγεθος επιχείρησης, απασχολούμενο προσωπικό), με βασικό σημείο διαφοροποίησης τις συμβάσεις δικαιόχρησης και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές. Ως προς τις άλλες κατηγορίες πελατών (ΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ, ΥΠΕΡΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ,) διαπιστώθηκε ότι ομοίως υφίσταται διαφοροποίηση στην αρχική τιμή πώλησης. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα διαμορφώνει υψηλότερη τιμή πώλησης για την εταιρεία καθώς και σημαντικά υψηλότερο ποσοστό επιστροφών επί των αρχικών πωλήσεων μεταξύ των κατηγοριών. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αποδέχεται υψηλότερο ποσοστό επιστροφών από την εταιρεία Επίσης, επισημαίνεται από τον έλεγχο ότι οι τρεις κατηγορίες πελατών δραστηριοποιούνται υπό διαφορετικές συνθήκες αγοράς (είδος προϊόντων, διακινούμενος όγκος προϊόντων, γεωγραφική διασπορά, μέγεθος επιχείρησης, απασχολούμενο προσωπικό) και επιπροσθέτως η εταιρεία αποτελεί στην ουσία το ιδιόκτητο δίκτυο λιανικής της προσφεύγουσας καθόσον πρόκειται για συνδεδεμένη επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην πώληση νωπών προϊόντων από ένα ευρύ ιδιόκτητο δίκτυο διανομής. Αντίθετα οι επιχειρήσεις των κατηγοριών ΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ, ΥΠΕΡΧΟΝΔΡΕΜΠΟΡΟΙ, δεν απεικονίζουν ομοιογένεια και συνάφεια ως προς τα επιχειρηματικά χαρακτηριστικά. Περιλαμβάνουν επιχειρήσεις που μεταπωλούν τα νωπά προϊόντα ως έχουν, είτε τα επεξεργάζονται προκειμένου να τα διαθέσουν με διαφορετική μορφή (κατεψυγμένο, γύρος). Από τον έλεγχο πρόέκυψε επίσης ότι προμηθεύονται διαφορετικά προϊόντα από την ως προς την ωφέλιμη ζωή τους (ημερομηνία λήξης).

Επειδή με βάση όσα αναλυτικά εκτίθενται επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα ότι το δικαίωμα διενέργειας επιστροφών άνω του αγοραίου ορίου, όπως ισχύει για τις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω, αποτελεί έσοδο της

προσφεύγουσας, το οποίο είναι διακριτό της τιμής πώλησης των προϊόντων, αποτιμώμενο και μετρήσιμο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το πόρισμα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τυγχάνει ανακριβές και αποτελεί προϊόν εσφαλμένης εκτίμησης, καθόσον δεν λήφθηκαν υπόψη παράγοντες όπως η ποιότητα του προϊόντος καθώς και άλλες ιδιαιτερότητες αυτού.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, από τις διενεργηθείσες σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, η φορολογική αρχή διαπίστωσε, ως προς τις διενεργούμενες πωλήσεις προϊόντων, οι οποίες ενέπιπταν στην κατηγορία αγαθών που επιβαρύνονται με συντελεστή ΦΠΑ 13%, ότι η τιμή πώλησης των προϊόντων, προ Φ.Π.Α., διαμορφώνεται με βάση το κόστος παραγωγής, τις συνθήκες ανταγωνισμού στην αγορά, τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του προϊόντος, το δίκτυο διανομής κτλ. Ωστόσο, επεσήμανε ότι στην περίπτωση των πωλήσεων προς τους βάσει σύμβασης δικαιοδόχους (δίκτυο FRANCHISE) στην τελική τιμή πώλησης περιλαμβάνεται επιπλέον και το εμφωλευμένο δικαίωμα διενέργειας υψηλότερου ποσοστού επιστροφών δηλαδή, στην διαμορφωθείσα τιμή πώλησης έχει ενσωματωθεί και η αξία του δικαιώματος για τη διενέργεια υψηλότερων επιστροφών. Το εν λόγω δικαίωμα κρίθηκε ότι έπρεπε να τιμολογηθεί διακριτά και να υπαχθεί σε συντελεστή Φ.Π.Α. 23%, εφόσον δεν εμπίπτει στην κατηγορία των αγαθών που υπόκεινται σε μειωμένους συντελεστές Φ.Π.Α.

Επειδή περαιτέρω ο έλεγχος προέβη σε ανά κωδικό προϊόντος και ανά κατηγορία πελάτη, ανάλυση των πωλήσεων των προϊόντων της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, όπως εκτενώς αποτυπώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, για κάθε κωδικό προϊόντος υπολόγισε με ακρίβεια το ανά μονάδα προϊόντος (ΧΛΓΜ) εμφωλευμένο δικαίωμα ως τη διαφορά της τιμής πώλησης μεταξύ FRANCHISE – ΛΟΙΠΟΙ (Δικαίωμα = Τιμή FRANCHISE – Τιμή ΛΟΙΠΟΙ). Στη συνέχεια, υπολόγισε ανά κωδικό προϊόντος τη συνολική αξία του εμφωλευμένου δικαιώματος, ως το γινόμενο των πωλούμενων μονάδων προς FRANCHISE επί την αξία του ανά μονάδα εμφωλευμένου δικαιώματος (Συνολική Αξία = Δικαίωμα x Πωλήσεις ποσότητα). Τέλος, επί της συνολικής προσδιορισθείσας αξίας του δικαιώματος επέβαλε επιπλέον ποσοστό Φ.Π.Α. 10%, προκειμένου να υποβληθεί το ήδη τιμολογηθέν δικαίωμα από τον μειωμένο συντελεστή 13% στον κανονικό συντελεστή 23%.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, ως προς το σκέλος των επιστροφών πωλήσεων, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα αποδέχεται επιστροφές από τις πωλήσεις προϊόντων που εμπίπτουν στην κατηγορία αγαθών που επιβαρύνονται με συντελεστή ΦΠΑ 13% και εκδίδει πιστωτικά τιμολόγια επιστροφών με τον ίδιο ως άνω συντελεστή. Επιπλέον, από την

δειγματοληπτική επισκόπηση των σχετικών παραστατικών διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι τα τιμολόγια επιστροφών εκδίδονται από την προσφεύγουσα εταιρεία με καθαρή αξία την αρχική τιμή πώλησης του προϊόντος που επιστρέφεται. Ωστόσο, στην περίπτωση των πωλήσεων προς τους δικαιοδόχους μέσω FRANCHISE, προστίθεται και ενσωματώνεται στην τελική τιμή πώλησης (καθαρή αξία) των προϊόντων και η αξία του εμφωλευμένου δικαιώματος διενέργειας υψηλότερου ποσοστού επιστροφών.

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω, ο έλεγχος προέβη στην ανά κωδικό προϊόντος και ανά κατηγορία πελάτη, ανάλυση των επιστροφών των προϊόντων της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, για κάθε κωδικό προϊόντος υπολόγισε το ανά μονάδα προϊόντος (ΧΛΓΜ) εμφωλευμένο δικαίωμα ως τη διαφορά της τιμής πώλησης μεταξύ FRANCHISE – ΛΟΙΠΟΙ (Δικαίωμα = Τιμή FRANCHISE – Τιμή ΛΟΙΠΟΙ). Κατόπιν υπολόγισε ανά κωδικό προϊόντος τη συνολική αξία του εμφωλευμένου δικαιώματος που αφορά στις επιστροφές, ως το γινόμενο των μονάδων που επεστράφησαν από τους δικαιοδόχους μέσω FRANCHISE επί την αξία του ανά μονάδα εμφωλευμένου δικαιώματος (Συνολική Αξία επιστροφής = Δικαίωμα x Επιστροφές ποσότητα). Τέλος, επί της συνολικής αξίας του δικαιώματος επέβαλλε συντελεστής Φ.Π.Α. 13%, καθώς η προσφεύγουσα κατά την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων επιστροφής επέρριψε τον αντίστοιχο συντελεστή.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζει οποιοδήποτε δικαιολογητικό προς επίρρωση των ισχυρισμών της. Επιπροσθέτως, δεν προβάλλει λοιπούς ισχυρισμούς, πέραν εκείνων που ήδη προβλήθηκαν προς τη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου και αιτιολογημένα απορρίφθηκαν.

Επειδή συγκεκριμένα, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον έλεγχο στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο ισχυρισμός ότι η αυξημένη τιμή πώλησης των προϊόντων στο δίκτυο συνεργαζόμενων κρεοπωλείων (συνδεδεμένες οντότητες) αφορά την πώληση προϊόντων ανώτερης ποιότητας σε σχέση με τα υπόλοιπα σημεία λιανικής πώλησης, δεν ευσταθεί καθόσον υφίσταται αποδεδειγμένη αδυναμία πώλησης του ανώτερου ποιοτικά προϊόντος λόγω των αυξημένων επιστροφών σε σχέση με τις αγοραίες συνθήκες. Πιο συγκεκριμένα, από δειγματοληπτικό έλεγχο των παραστατικών επιστροφής διαπίστωσε ότι τα σχετικά τιμολόγια επιστροφής εκδίδονταν με τιμή €/ΧΛΓμ ίση με την αρχική τιμή πώλησης, έτσι ώστε το αποτέλεσμα της συναλλαγής να είναι μηδενικό για τα επιστραφέντα προϊόντα. Στην ουσία δηλαδή καταλήγει ο έλεγχος, η προσφεύγουσα προβαίνει σε αρχική πώληση των προϊόντων στους δικαιοδόχους, και μετά από διάστημα 4-6 ημερών, όπου μειώνεται δραστικά η ωφέλιμη αξία του

προϊόντος, αποδέχεται την επιστροφή του αποτιμώντας το στην ίδια ακριβώς αξία του φρέσκου προϊόντος με ωφέλιμη ζωή 7 ημέρες. Συνεπεία αυτού, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, το φερόμενο ως ανώτερο προϊόν καταλήγει να πωλείται με ζημία σε υπερχονδρέμπορους με τιμή πώλησης κάτω του κόστους παραγωγής, καθώς έχει μειωθεί δραστικά η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του προϊόντος. Υπογραμμίζεται δε εύστοχα από την φορολογική αρχή, ότι στην περίπτωση ενός ποιοτικά ανώτερου προϊόντος, είναι αναμενόμενο ότι μέρος του κινδύνου απαξίωσης λόγω μη έγκαιρης πώλησης, να το επωμίζεται ο συνεργαζόμενος κρεοπώλης. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τη ακολουθούμενη πρακτική της προσφεύγουσας, επωμίζεται η ίδια το συνολικό κόστος, «αγοράζοντας» στην ουσία το επιστραφέν προϊόν ανώτερης ποιότητας με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, στην ίδια τιμή πώλησης με το φρέσκο νωπό.

Επειδή σημειώνεται αφενός από τη φορολογική αρχή και προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ως αφετηρία υπολογισμού του επίμαχου εμφωλευμένου δικαιώματος ήταν η διακριτή πολιτική αποδοχής επιστροφών από τα δύο ξεχωριστά δίκτυα λιανικής πώλησης των προϊόντων (συνδεδεμένοι – ανεξάρτητοι κρεοπώλες) και όχι η υψηλότερη τιμή πώλησης, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια από τα στοιχεία της παρούσας υπόθεσης, η φορολογική αρχή με βάση όλα τα παραπάνω στοιχειοθέτησε από τα διαθέσιμα στοιχεία την ύπαρξη του εμφωλευμένου δικαιώματος διενέργειας επιστροφών άνω του αγοραίου ορίου και στη συνέχεια χρησιμοποίησε την διαφοροποιημένη τιμή πώλησης, προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του εν λόγω δικαιώματος.

Επειδή η διενέργεια της επιστροφής προϊόντων από την πλευρά των δικαιοδόχων προς την προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί στην ουσία συστηματική χρήση του εν λόγω εμφωλευμένου δικαιώματος.

Επειδή κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το εμφωλευμένο δικαίωμα διενέργειας υψηλότερου ποσοστού επιστροφών άνω του αγοραίου ορίου, συνιστά στην προκειμένη περίπτωση άυλο αγαθό.

Επειδή με βάση τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι το προαναφερθέν δικαίωμα πωλείται από την προσφεύγουσα τη χρονική στιγμή της αρχικής πώλησης και παραμένει στον δικαιοδόχο, καθόσον δεν αποτελεί αντικείμενο επιστροφής, όπως τα λοιπά προϊόντα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 η επίκληση ενός γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης, οφείλει να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της με πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά περιγράφηκαν παραπάνω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ανταποδεικτικά τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και μέχρι την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτία διαφοροποίησης του ποσοστού επιστροφών πάνω από την αγοραία αξία μεταξύ των προαναφερθεισών κατηγοριών πελατών.

Επειδή αντιθέτως η φορολογική αρχή, κατέληξε στο πόρισμά της, έπειτα από εκτενή παράθεση και επεξεργασία των δεδομένων της ελεγχόμενης επιχείρησης και με πλήρη, σαφή και εμπειριστατωμένη αιτιολόγηση ως προς τους λόγους που την οδήγησαν στο πόρισμα αυτό, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 18/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των: 1) υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2014 – 31.12.2014, 2) υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015–31.12.2015 και 3) υπ' αριθμ. /18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά βάσει της παρούσας απόφασης:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014-31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	1.732,45	1.732,45
Σύνολο	1.732,45	1.732,45

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015-31/12/2015	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	9.938,47	9.938,47
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ	4.276,26	4.276,26
Σύνολο	14.214,73	14.214,73

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016-31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	17.608,28	17.608,28
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ	8.804,14	8.804,14
Σύνολο	26.412,42	26.412,42

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.