



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/07/2022

Αριθμός απόφασης: 2622

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

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

δ. 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 με ημερομηνία **01/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, που εδρεύει στη, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01/03 - 31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/03 - 31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27/07/2018 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την με αριθμ...../2019 προσφυγή της προσφεύγουσας (κατά της σιωπηρής απόρριψης της Υπηρεσίας μας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής), ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου
7. Την από/2021 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου επί της ανωτέρω δικαστικής προσφυγής.
8. Το με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με το οποίο διαβιβάστηκε η ως άνω Δικαστική Απόφαση.
9. Την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/18-01-2022 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα εταιρεία.
10. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/21-03-2022 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί χρονικής παράτασης.
11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/01-04-2022 υπόμνημα εγγράφων απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας.
11. Την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
12. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/27-05-2022 (αριθμ. πρωτ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2022) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με το οποίο διαβιβάστηκε η από 26/05/2022 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου.
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/03 - 31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, αναγνωρίστηκε ποσό ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 44.890,33€ αντί του αιτηθέντος ποσού ύψους 423.692,69€, με την υπ' αριθ./2015 αίτηση της προσφεύγουσας.

Το ως άνω ποσό προσδιορίστηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 27/07/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με βάσει τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/04, την με αριθμό/2015 αίτηση επιστροφής για την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. 423.692,69€ από το πιστωτικό υπόλοιπο της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/3/2015, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, επειδή η εταιρεία έχει παύσει τη δραστηριότητα της, με αποτέλεσμα να υπάρχει αδυναμία συμψηφισμού του Πιστωτικού Υπολοίπου. Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθ./2017 εντολής

μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/03 - 31/03/2015, διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, και διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Κατά τη μεταφορά των αριθμητικών δεδομένων των εισροών από τα τηρούμενα βιβλία στις υποβληθείσες περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. διαπιστώθηκαν διαφορές στο Φ.Π.Α. εισροών ύψους 5.983,52€.
- Εμπορεύματα αξίας 1.079.056,43€, τα οποία επιστράφηκαν από τους πελάτες στην ελεγχόμενη εταιρεία, για τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία για την μετέπειτα πορεία αυτών κρίθηκε ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες πράξεις εντός της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 1/10/2014 - 31/3/2015 χωρίς την έκδοση Φορολογικών Στοιχείων και συνεπώς αποτελούν ισόποσες φορολογητέες εκροές της ως άνω περιόδου τουλάχιστον ισόποσης αξίας 1.079.056,43€, με αναλογούν Φ.Π.Α. Εκροών 244.038,75€.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε καθόλου εγγραφές και παραστατικά εγγραφών για τα Πιστωτικά Τιμολόγια αξίας 506.767,13€ που καταχωρήθηκαν στους λογ. 70-01-05-03 & 70-21-17-01, με αναλογούν Πιστωτικό Φ.Π.Α. Εκροών 115.183,50€.
- Κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο των φορολογητέων εισροών διαπιστώθηκε η καταχώρηση δικαιολογητικών άλλης χρήσης και επίσης η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά εγγραφών για Δαπάνες αξίας 59.115,61€ που καταχωρήθηκαν στους λογ. 64.02.99.36 και 64.02.99.39, με αναλογούν Φ.Π.Α. Δαπανών 13.596,59€.
- Η προσφεύγουσα σταμάτησε εντός της ελεγχόμενης χρήσης 2014 τη δραστηριότητα της, με αποτέλεσμα το Πιστωτικό Υπόλοιπο να μη μπορεί να συμψηφιστεί με μελλοντικές εκροές.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος βάσει των στοιχείων και δικαιολογητικών που έθεσε υπόψη του η προσφεύγουσα, έκρινε ότι πρέπει να επιστραφεί στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσό 44.890,33 ευρώ αντί του αιτηθέντος ποσού 423.692,69 ευρώ που προκύπτει από την Περιοδική Δήλωση της περιόδου 1/3 - 31/3/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, β) την αποδοχής της υπ' αριθ./2015 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και γ) την επιστροφή του ποσού των 423.692,69€ με το νόμιμο τόκο, από τις 05/06/2015, άλλως από την κατάθεση της παρούσας προσφυγής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ότι τα επιστραφέντα στην εταιρεία εμπορεύματα είτε διατέθηκαν εκ νέου από την προσφεύγουσα εταιρεία χωρίς την έκδοση των αναγκαίων παραστατικών πώλησης είτε έγινε αυτοπαράδοση εμπορευμάτων χωρίς την απόδοση ΦΠΑ. Η μη προσκόμιση των φορολογικών παραστατικών οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας. Μέσω του πληροφοριακού συστήματος ERP - SAP είναι αδύνατη η πολλαπλή εκτύπωση παραστατικών, αλλά απαιτείται η εκτύπωση μεμονωμένου εκάστου παραστατικού, με αποτέλεσμα ενόψει και των προαπαιτούμενων συνεννοήσεων με την μητρική εταιρεία

που εδρεύει στο εξωτερικό και της οποίας οι υπάλληλοι ήταν οι μόνοι που είχαν πρόσβαση στα εν λόγω στοιχεία, να είναι εκ των πραγμάτων αδύνατο για την εταιρία να προσκομίσει εγκαίρως το σύνολο των παραστατικών, τα οποία υπερβαίνουν τα 1450 σε ποσότητα, ενώ πολλά από αυτά μάλιστα είναι πολυσέλιδα (ενδεικτικά αναφέρεται ότι πιστωτικά τιμολόγια προς την εταιρία μας μπορεί να αποτελούνται από 150 σελίδες). Παρά ταύτα, προσκομίστηκε στον έλεγχο σημαντικό δείγμα το οποίο αφορούσε περίπου το 30% των συναλλαγών (βλ. ανωτέρω σχετικό 6). Τονίζεται επίσης ότι σήμερα τα έγγραφα της εταιρίας έχουν αρχειοθετηθεί και φυλάσσονται σε χώρο της εταιρίας αποθήκευσης εγγράφων με την επωνυμία «.....»

(.....), η οποία εδρεύει στον με ΑΦΜ όπως νόμιμα εκπροσωπείται, γεγονός που δυσχέρανε επίσης την σχετική εύρεσή τους, λαμβανομένου υπόψη επιπλέον και του γεγονότος ότι όλοι οι υπάλληλοι του λογιστηρίου οι οποίοι χειρίστηκαν τα θέματα αυτά την επίμαχη περίοδο ετών 2014-2015 έχουν πλέον αποχωρήσει από την εταιρία.

-Νόμιμη η επιστροφή των εμπορευμάτων αξίας €1.142.471, 51 ευρώ στον αρχικό προμηθευτή. Η προσφεύγουσα εταιρεία υπήρξε διανομέας του ομίλου «.....» στην ελληνική αγορά μέχρι το έτος 2014, και συγκεκριμένα είχε αναλάβει την διανομή ξυριστικών και αντηλιακών προϊόντων από την γερμανική εταιρεία «.....» (.....), μπαταριών και φορητών συσκευών της βρετανικής εταιρείας «.....» (.....) και ξυριστικών προϊόντων από την τσέχικη εταιρεία «.....». Οι εταιρείες και διατηρούσαν απόθεμα σε αποθήκη στην περιοχή της υπό την διαχείριση ενός τρίτου μέρους που είχε τον ρόλο του Logistics provider και συγκεκριμένα της εταιρείας «.....» ΑΦΜ ενώ η τσέχικη εταιρεία προμήθευε προϊόντα απευθείας σε έλληνες πελάτες από την αποθήκη της στην μέσω της προσφεύγουσας.

Στο πλαίσιο αυτό παραθέτει τον τρόπο που λειτουργούσε κατά τον κρίσιμο χρόνο ως προς τις διαδικασίες διακίνησης των εμπορευμάτων:

-Το υπόλοιπο των αποθεμάτων της ήταν και είναι πάντα μηδενικό, σε ποσότητα και αξία, διότι η εταιρία εφάρμοζε το σύστημα JIT (Just in time)/Flash Title όσον αφορούσε την αγορά των εμπορευμάτων της.

-Συγκεκριμένα, η διαδικασία που ακολουθείται από την εταιρία είναι πρώτα η λήψη παραγγελίας-πώλησης προϊόντων προς τον πελάτη και ύστερα η αγορά των εμπορευμάτων που απαιτείται για την κάλυψη της ζητούμενης παραγγελίας πώλησης. Καθημερινά η εταιρία πραγματοποιούσε αγορές εμπορευμάτων από τους ημεδαπούς Φορολογικούς Αντιπροσώπους των κατά περίπτωση αλλοδαπών συνδεδεμένων προμηθευτών της, στις αναγκαίες ποσότητες για την κάλυψη των ημερήσιων παραγγελιών της από τους πελάτες. Επομένως, το απόθεμα στο ισοζύγιο αποθήκης μηδένιζε στο τέλος κάθε ημέρας και φυσικά στο τέλος της χρήσης.

-Η φυσική αποθήκευση και διακίνηση των προϊόντων της εμπορίας της γινόταν μέσω τρίτης επιχείρησης/αποθηκευτή ("logistics") η οποία διενεργούσε τις αποστολές αγαθών στους πελάτες μετά από συνεννόηση με την εταιρία.

-Στην περίπτωση των επιστροφών εμπορευμάτων από τους πελάτες προς την εταιρία, ακολουθείτο η αντίστροφη διαδρομή, τόσο σε ότι αφορά τη φυσική διακίνηση όσο και την αντίστοιχη λογιστική απεικόνιση. Συγκεκριμένα, (α) τα επιστρεφόμενα αγαθά παρέμεναν στις εγκαταστάσεις του τρίτου αποθηκευτή, (β) οι κατά περίπτωση αρμόδιοι αλλοδαποί προμηθευτές εξέδιδαν πιστωτικό για τις επιστρεφόμενες ποσότητες με το οποίο επανακτούσαν την κυριότητα των εν λόγω αγαθών και (γ) η εταιρία απεικόνιζε την ίδια ημερομηνία μία λογιστική «είσοδο» επιστρεφόμενου αποθέματος στα βιβλία αποθήκης αντίστοιχη του πιστωτικού που εξέδιδε στον πελάτη της και μία ισόποση λογιστική «έξοδο» επιστρεφόμενου αποθέματος ως συνέπεια του πιστωτικού από τον αλλοδαπό προμηθευτή της. Εν προκειμένω, εντός της ελεγχόμενης χρήσης (01/10/2014—31/03/2015) και ειδικότερα κατά το διάστημα Οκτωβρίου 2014 έως και Ιανουαρίου 2015, η εταιρία εξέδωσε προς πελάτες της (διανομείς, supermarkets κ.λπ.) πιστωτικά τιμολόγια σε σχέση με επιστροφές προϊόντων των πελατών προς αυτήν συνολικής αξίας €1.142.471,51. Οι επιστροφές προϊόντων στο εν λόγω διάστημα αφορούν στο μεγαλύτερο μέρος τους αντηλιακά και συναφή προϊόντα. Τα προϊόντα αυτά τυγχάνουν εποχικής φύσης και δεν είναι πρακτικά δυνατή η εμπορική διάθεσή τους σε μεταγενέστερο χρόνο λόγω ημερομηνίας λήξης, όπως ανωτέρω αναφέρεται. Η πρακτική αυτή είχε εφαρμοστεί καθ' όλα τα χρόνια εμπορίας τέτοιων προϊόντων μεταξύ της εταιρίας και των πελατών ή διανομέων της. Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκόμισε τα αρχεία «.....», «.....», (κελί G5), TRANS WITH INVOICE MOVE (για τα πιστωτικά τιμολόγια του προμηθευτή) και που σχετίζονται με την επιστροφή των αντηλιακών προϊόντων από τους πελάτες και από την προσφεύγουσα προς τους προμηθευτές της. Από τη συσχέτιση των πιστωτικών τιμολογίων για επιστροφές που εξέδωσε η εταιρία προς τους πελάτες της, σε επίπεδο κωδικού προϊόντος, με τα αντίστοιχα πιστωτικά που έλαβε από τον αλλοδαπό προμηθευτή της, κατά ποσότητα και αξία, προκύπτει και αποδεικνύεται πλέον ότι τα επιστραφέντα εμπορεύματα στην προσφεύγουσα εταιρία επιστράφηκαν στο σύνολό τους στον αρχικό προμηθευτή, εκδιδομένων των σχετικών παραστατικών (τιμολογίων), αντικρουόμενων έτσι ως αβάσιμων των περί του αντιθέτου εκτιμήσεων της έκθεσης ελέγχου περί δήθεν περαιτέρω διάθεσής τους χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων.

-**Επί του ζητήματος της μηδενικής αποθήκης της εταιρίας.** Η εταιρία ως διανομέας, δεν είχε στην ιδιοκτησία της αποθήκη ενόψει του συστήματος απευθείας μεταφοράς των εμπορευμάτων που πωλούσε στον πελάτη. Κατά την επίμαχη περίοδο αλλαγής του δικτύου διανομής, έπαυσε η λειτουργία στην Ελλάδα και της αποθήκης που τηρούσαν οι προμηθεύτριες εταιρίες και με την επιστροφή μάλιστα εμπορευμάτων στο Βέλγιο ήδη πριν την περίοδο που αφορά ο έλεγχος. Προσκομίζει ως αναφέρθηκε τα ανωτέρω αρχεία από τα οποία προκύπτει ότι ένα μεγάλο μέρος προϊόντων μεταφέρθηκαν από την αποθήκη της στην Ελλάδα στην αποθήκη της στο Βέλγιο, ενώ επιπλέον ένα μικρό μέρος των εμπορευμάτων πωλήθηκε στο νέο διανομέα (.....) στον οποίο πλέον αποστέλλονταν εμπορεύματα από τη Βελγική αποθήκη. Στα προσκομισθέντα αρχεία παρατίθενται στιγμιότυπα οθόνης από το πληροφοριακό σύστημα ERP - SAP του ομίλου για τη μεταφορά των εμπορευμάτων μεταξύ των αποθηκών

των αλλοδαπών εταιριών. Σε ότι αφορά, επομένως, τη φυσική διευθέτηση των εμπορεύσιμων και επιστραφέντων αγαθών τα οποία η ανέκτησε διά των πιστωτικών τιμολογίων ισχύουν τα εξής δεδομένα τα οποία γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μετά το πέρας του ελέγχου ενόψει των ως άνω εξαιρετικών περιστάσεων της διακοπής της επικοινωνίας με τους αρμόδιους του ομίλου, σε συνδυασμό περαιτέρω με το γεγονός ότι αφ' ης στιγμής τα εμπορεύματα εξήλθαν από την κυριότητα της προσφεύγουσας, δεν είχε λόγο να διατηρήσει αρχείο περί της περαιτέρω διάθεσής τους:

-Το μεγαλύτερο μέρος μεταφέρθηκε στο Βέλγιο με μέριμνα και δαπάνες της

-Ορισμένα από τα επιστραφέντα κρίθηκαν ακατάλληλα για περαιτέρω διάθεση/εμπορία.

-Τέλος, σε ότι αφορά τα υπόλοιπα επιστραφέντα, αυτά πωλήθηκαν από την ενώ βρίσκονταν στην Ελλάδα στον ανεξάρτητο τρίτο (.....) που ανέλαβε τη διανομή των προϊόντων του Ομίλου μετά την διακοπή εργασιών της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου καταδεικνύεται τόσο η τύχη των επιστραφέντων στην εταιρία εμπορευμάτων, ήτοι η νομιμότατη διάθεσή τους με την επαναπώλησή τους στον αρχικό προμηθευτή, όσο και η έκδοση των σχετικών παραστατικών - τιμολογίων προς την προσφεύγουσα εταιρία, σε χαμηλότερη μεν αξία αλλά σαφώς για την ίδια ποσότητα εμπορευμάτων και για λόγους πάγιας τιμολογιακής πολιτικής και τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που ακολουθείται σε δίκτυα διανομής όπως του ομίλου

Μη σύννομη απόρριψη του αιτήματος για επιστροφή ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε παραστατικά αρνητικών εκροών - πιστωτικά εκπωπτικά τιμολόγια (πλην επιστροφής εμπορευμάτων) αξίας €507.457,21.. Επίσης πέραν των ανωτέρω προκύπτει το βάσιμο της αίτησής της περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε εκροές λόγω παροχής εκπώσεων (performance rebates, cash discounts κλπ.), βάσει ειδικότερα: α) 9 πιστωτικών τιμολογίων cash discount συνολικής αξίας €13.999,46 (αναλογούν ΦΠΑ €3.219,88) και β) 170 πιστωτικών τιμολογίων έκπτωσης τζίρου συνολικής αξίας €493.457,75 (αναλογούν ΦΠΑ €113.495,28). Ενόψει των όσων ανωτέρω εκθέτει για την εκ των πραγμάτων αδυναμία έγκαιρης συγκέντρωσης αποδεικτικού υλικού παραθέτει προς τεκμηρίωση του ισχυρισμούς το ως άνω αρχείο SUMMARY κελί C13 έως C 16, την κατά το πρόγραμμα ERP - SAP πλήρη λίστα με τα πιστωτικά τιμολόγια (ΠΤ) συνολικής αξίας τουλάχιστον €507.457,21.

Κατόπιν σιωπηρής απόρριψης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμ...../2019 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Επί της εν λόγω δικαστικής προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμ./2021 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου σύμφωνα με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 63 παρ.5 του ν.4174/2013. Η εν λόγω δικαστική απόφαση, την 06/10/2021 κρίθηκε από το ΝΣΚ ως μη αναιρετέα, και εν συνεχεία με το με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της η ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ διαβίβασε την άνω Δικαστική Απόφαση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εφαρμοστούν τα οριζόμενα στην Απόφαση. Η Υπηρεσία μας προς εκτέλεση της δικαστικής απόφασης απέστειλε την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/18-01-2022 κλήση προς ακρόαση προς την προσφεύγουσα εταιρεία. Προς απάντηση της κλήσης η

προσφεύγουσα υπέβαλε αρχικά το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/21-03-2022 αίτημα ενώπιον της Υπηρεσίας μας περί χρονικής παράτασης και στην συνέχεια υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/01-04-2022 υπόμνημα έγγραφων απόψεων στο οποίο:

-καταγράφονται οι συναλλαγές της εταιρείας, το καθεστώς τιμολόγησης, τις επιπτώσεις ΦΠΑ και η διαδικασία flash title κατά την ελεγχόμενη περίοδο (σχετικό 14),

-προβαίνει σε διόρθωση των τυπογραφικών πλημμελειών που εμφιλοχώρησαν στην καταγραφή των περιγραφόμενων ανά κατηγορία τιμολογίων στην σελίδα 22 της επίδικης προσφυγής και στο ποσό ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην Πέμπτη κατηγορία τιμολογίων (σελ. 4 υπομνήματος- σχετικά 15-18),

-προκειμένου να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό της περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου «ότι τα επιστραφέντα στην εταιρεία εμπορεύματα είτε διατέθηκαν εκ νέου από την εταιρεία χωρίς την έκδοση των αναγκαίων παραστατικών πώλησης είτε έγινε αυτοπαράδοση εμπορευμάτων χωρίς την απόδοση φπα», προσκομίζει:

α)πιστωτικά τιμολόγια (σχετικά 16, 18, 19, 20^α, 20^β, 20^γ, 21, 22) καθώς και τιμολόγια πώλησης (σχετικό 17).

β)προσκομίζει και το με αριθμ. πρωτ./...../2015 τιμολόγιο χρέωσης εξόδων απόσυρσης προκειμένου να αποδείξει την επιστροφή των εμπορευμάτων στον προμηθεύτρια και συνδεδεμένη εταιρεία(σχετ.23 και 24)

γ)πληροφορίες σχετικές με την διακίνηση των εμπορευμάτων (σχετ.25-30)

-αναφέρει ότι η εταιρεία έχει λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης ανεξάρτητου νόμιμου ελεγκτή (.....) επί των οικονομικών καταστάσεων της επίδικης χρήσης, στην οποία δηλώνεται ότι δεν υπέπεσε στην αντίληψη των ελεγκτών τίποτε που να δημιουργεί υποψίες για μη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις (σχετικά 31-32),

-για την μη προσκόμιση του συνόλου των παραστατικών από την πλευρά της κατά τον χρόνο διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου, επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας λόγω ιδιαίτερων συνθηκών και ζητά όπως ληφθούν υπόψη τα παραστατικά που προσκομίσθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και με το ανωτέρω υπόμνημα,

-ως προς την καθολική επιστροφή προϊόντων αξίας 1.142.471,51 ευρώ προς τους πελάτες της, ισχυρίζεται ότι από την συσχέτιση των πιστωτικών τιμολογίων για επιστροφές που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τους πελάτες της σε επίπεδο κωδικού προϊόντος με τα αντίστοιχα πιστωτικά που έλαβε από την προμηθεύτρια και συνδεδεμένη και αφορούν σε αξία 144.522,33 ευρώ, αποδεικνύεται ότι τα επιστραφέντα προϊόντα επεστράφησαν στο σύνολό τους στον εν λόγω προμηθευτή,

-Τα στοιχεία της φυσικής διευθέτησης των εμπορευμάτων που επεστράφησαν στην γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μετά το πέρας του ελέγχου, λόγω των έκτακτων περιστάσεων της διακοπής της επικοινωνίας με τους αρμόδιους του ομίλου και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αφ' ης στιγμής τα εμπορεύματα εξήλθαν από την κυριότητα της προσφεύγουσας δεν είχε λόγο να διατηρήσει αρχείο για την περαιτέρω διάθεσή τους,

-για τα πιστωτικά εκπωπικά τιμολόγια συνολικής αξίας 507.457,21 ευρώ αφορούν σε παροχή εκπώσεων (σχετικά 18 και 19). Λόγω αδυναμίας έγκαιρης συγκεντρώσεως αυτών παραθέτει λίστα από το πρόγραμμα ERP-SAP.

Η Υπηρεσία μας κατόπιν των ανωτέρω έκρινε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των σχετικών αναφερόμενων στο υπόμνημα προσκομισθέντων στοιχείων και εξέδωσε την με αριθμ...../2022 **Πράξη Αναπομπής της υπόθεσης στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ**. Η φορολογική αρχή κατόπιν διενέργειας συμπληρωματικών επαληθεύσεων απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/27-05-2022 (αριθμ. πρωτ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2022) έγγραφό της με το οποίο διαβιβάστηκε η από 26/05/2022 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 19παρ.5 του ν.2859/2000 ορίζεται:

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) *Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.*

β) *Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.*

Επειδή στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 34 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.».

Επειδή στο άρθρα 4 του ν.4093/2012, άρθρα 4,5, και 7 ΕΛΠ και στο άρθρο 13 του ν.4174/2013

«Άρθρο 4 ν.4093/2012

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.

«Άρθρο 4 ΕΛΠ

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 ΕΛΠ

«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.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

...

15. Μία μητρική οντότητα που έχει θυγατρική, η οποία θυγατρική δεν υπόκειται στο νόμο αυτόν, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

16. Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες οντότητες συνενώνονται σε μία ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου της οντότητας, η νέα οντότητα αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συμμόρφωση των προηγούμενων οντοτήτων με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.

17. Η οντότητα πρέπει να παρέχει στις αρμόδιες αρχές και στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όταν ζητηθεί, μετάφραση κάθε αρχείου που έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα ή που έχει εκφραστεί σε ποσά ξένου νομίσματος, στην ελληνική γλώσσα και στο εθνικό νόμισμα, αντίστοιχα. Η μετάφραση αυτή δίδεται εντός ευλόγου χρόνου που ορίζεται από τις αρμόδιες αρχές. Η μετατροπή ποσών στο εθνικό νόμισμα γίνεται, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

«Άρθρο 7 ΕΛΠ

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

άρθρο 13 του ν.4174/2013

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή σύμφωνα με την **ΣΛΟΤ 2275/2019** ως προς την παρακολούθηση των αποθεμάτων και την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης στο πλαίσιο των ΕΛΠ αναφέρεται το εξής:

«Το λογιστικό σύστημα της οντότητας, κατ' αρχήν, παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

Σύμφωνα με την παράγραφο 10, του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, η οντότητα που συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση του αρχείου κάθε συναλλαγής και γεγονότων, τα οποία πραγματοποιούνται στην διάρκεια της περιόδου αναφοράς, «καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Για την καταχώριση και παρακολούθηση των ανωτέρω συναλλαγών, η οντότητα τηρεί (άρθρο 3, παρ. 10, ως άνω):

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)».

Εκτός από τα ως άνω τρία (υποχρεωτικά) αρχεία, η οντότητα τηρεί, κατά περίπτωση, τα παρακάτω βιβλία (αρχεία), με ημερομηνία αναφοράς, την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού (άρθρο 4, ν. 4308/2014):

«1. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

2. Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.

3. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.

4. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.

5. Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

6. Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.

7. Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.

8. Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

9. Πληροφορίες ενδέχεται να παρέχονται από άλλα αρχεία, ή από συνδυασμό αρχείων».

Επομένως, από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, δεν προκύπτει η υποχρέωση τήρησης βιβλίου (αρχείου)

αποθήκης, ή καρτελών αποθήκης. Το γεγονός ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «Βιβλίου Αποθήκης» συνάγεται, τόσο από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση αυτού, όσο και από το ότι στις οικείες διατάξεις (άρθρο 5) εξειδικεύεται με σαφήνεια ο τρόπος εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης για την διακίνηση των αποστελλόμενων και παραλαμβανόμενων αποθεμάτων, καθώς και για τις δικλίδες ασφαλείας που πρέπει να τηρούνται, ως προς την τεκμηρίωση της αξιοπιστίας των πράξεων αυτών.

Έτσι, στις παραγράφους 8 έως και 12 του άρθρου 5 του ως άνω νόμου, καθορίζονται οι ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της οντότητας, αναφορικά με την παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα ορίζεται, ότι οι υποχρεώσεις αυτές εκπληρώνονται, όταν τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης, ή τα τιμολόγια πώλησης, ή οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, που εκδίδονται ή λαμβάνονται για τις διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε και, σε κάθε περίπτωση ελεγκτικών επαληθεύσεων, τις πράξεις αυτές.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («Βιβλίο Αποθήκης»).

Πάντως, ανεξαρτήτως του ως άνω πλαισίου, κάθε οικονομική οντότητα δύναται, χωρίς να υποχρεούται, να τηρεί με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο,, για διαχειριστικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή, κατ' ελάχιστον, θα πρέπει να τηρούνται οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014.».

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 14, 61 και 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 14

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Άρθρο 61

1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.».

Άρθρο 65

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, στο κεφάλαιο II παρ. 13 της ΠΟΛ.1252/2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 - 62).», αναφέρεται ότι:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 - 62.

13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61).

«Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης, πριν την υποβολή του αιτήματος, όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας, γενικά, θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για τον φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κ.λπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του...».

Επειδή εν προκειμένω η Υπηρεσία μας σε εκτέλεση της με αριθμ./2021 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου σύμφωνα με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να

τηρηθεί η διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 63 παρ.5 του ν.4174/2013, απέστειλε την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/18-01-2022 κλήση προς ακρόαση προς την προσφεύγουσα εταιρεία. Προς απάντηση της κλήσης η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχικά το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/21-03-2022 αίτημα ενώπιον της Υπηρεσίας μας περί χρονικής παράτασης και στην συνέχεια υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/01-04-2022 υπόμνημα έγγραφων απόψεων με σχετικά προσκομισθέντα στοιχεία για τα οποία από την Υπηρεσία κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και εξέδωσε την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής της υπόθεσης στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Η φορολογική αρχή κατόπιν διενέργειας συμπληρωματικών επαληθεύσεων απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/27-05-2022 (αριθμ. πρωτ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2022) έγγραφό της με το οποίο διαβιβάστηκε η από 26/05/2022 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου. Ειδικότερα η φορολογική αρχή κατόπιν αξιολόγησης των προσκομισθέντων στοιχείων διαπίστωσε τα εξής:

«3.2. Συμπληρωματικός έλεγχος

3.2.1. Ανάλυση ποσών που απορρίφθηκαν από τον Αρχικό Έλεγχο

Κατηγορία	Καθαρή αξία	Αναλογούν ΦΠΑ	Σχετικό υπομνήματος	Παραπομπή συμπληρωματικού ελέγχου
Απούμενο ποσό της με αριθμό/2015		423.692,69		
Μείον				
Διαφορά Δαπανών Δήλωσης με βιβλία	-29.354,16	-5.983,52		A
Πιστωτικά Τιμολόγια Επιστροφών που διατέθηκαν σε φορολογητέες πράξεις χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων	-1.079.056,43	-244.038,75	σχετ.16, 17,20α-20β-20γ	B
Πιστωτικά τζίρου που δεν προσκομίσθηκαν	-506.767,13	-115.183,50	σχετ.18,19	Γ
Δαπάνες χωρίς παραστατικά	-59.115,61	-13.596,59		Δ
Επιστραφέν ποσό Αρχικού Ελέγχου		44.890,33		

3.2.2. Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών

Μετά την αναπομπή της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο, ο έλεγχος συνέταξε το με αρ. πρωτ...../2022 Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία όπως προσκομίσει:

α)το σύνολο των πιστωτικών τιμολογίων που εκδόθηκαν από τον φορολογικό αντιπρόσωπο προς την ελεγχόμενη,

β)τις γνωστοποιήσεις που έχουν υποβληθεί στο τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. σχετικά με την εμπορική πολιτική και εφαρμογή της σε πιστωτικά λόγω τζίρου, για όλους τους πελάτες στους οποίους έχουν εκδοθεί τα πιστωτικά τιμολόγια λόγω τζίρου συνολικής αξίας 493.457,75 ευρώ....

Η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο στις 24/5/2022 τα παρακάτω:

α) ανάλυση που καταγράφει τα ληφθέντα πιστωτικά τιμολόγια που φέρονται να έχουν εκδοθεί από τον φορολογικό αντιπρόσωπο της οντότητας με επωνυμία «.....» συνολικής καθαρής αξίας 144.278,14 με αναλογούν ΦΠΑ 33.297,87 ευρώ.

β) Αντίγραφα επτά (7) από τα (8) Πιστωτικά τιμολόγια της παραπάνω ανάλυσης συνολικής καθαρής αξίας 131.278,74 € με αναλογούν ΦΠΑ 30.307,96 ευρώ. Σημειώνεται ότι για κάθε πιστωτικό τιμολόγιο έχουν προσκομισθεί οι πρώτες και οι τελευταίες σελίδες και όχι το σύνολο αυτών.

γ) Τη με αρ. πρωτ./2009 γνωστοποίηση εμπορικής πολιτικής ΦΠΑ.».

3.2.3. Διαπιστώσεις Συμπληρωματικού Ελέγχου

Προβήκαμε σε συμπληρωματικό έλεγχο στα δικαιολογητικά που προσκόμισε η ελεγχόμενη....

Α) Διαφορά Δαπανών Δήλωσης με Βιβλία

Δεν αμφισβητήθηκε η διαφορά και συνεπώς δεν υπάρχει καμία μεταβολή σε σχέση με τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου

Β) Εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια Επιστροφών (λογ.70.00.00.00) ποσού 1.079.056,43 ευρώ

Κατόπιν των επεξηγήσεων του υπομνήματος και των παραστατικών που προσκομίσθηκαν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα οποία μας διαβιβάσθηκαν, παρασχέθηκαν επεξηγήσεις για την ακριβή ανάλυση των αρνητικών εκροών ποσού (1.079.056,43) ευρώ που είναι καταχωρημένες στον λογαριασμό «70.00.00.00 SALES CUSTOMER DOMESTIC» του Ισοζυγίου της ελεγχόμενης, όπως ο παρακάτω πίνακας:

Κατηγορία	Αριθμός Παραστατικών	Καθαρή Αξία Παραστατικών	Αναλογούν ΦΠΑ	Σχετικό υπομνήματος
Πιστωτικά Τιμολόγια Επιστροφών Εμπορευμάτων	924	-1.142.471,51	-262.768,45	σχετ.20α-20β-20γ
Πιστωτικά Τιμολόγια Διόρθωσης Παραλαβών	182	-61.606,25	-14.169,44	σχετ.16
Τιμολόγια πώλησης	25	125.021,33	28.754,91	σχετ.17
Σύνολα		-1.079.056,43	-248.182,98	

Με βάση τις ανωτέρω επεξηγήσεις τα εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια επιστροφών ανέρχονται σε ποσό (1.142.471,51) ευρώ πλέον αναλογούν ΦΠΑ (262.768,45) αντί του ποσού (1.079.056,43 ευρώ) πλέον αναλογούν ΦΠΑ (244.038,75) που είχε διαπιστωθεί με τον αρχικό έλεγχο.

Περαιτέρω η ελεγχόμενη ισχυρίζεται στο υπόμνημά της ότι το μεγαλύτερο μέρος των εμπορευμάτων που αφορούν τα παραπάνω εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια Επιστροφών ποσού 1.142.471,51 με αναλογούν ΦΠΑ 262.768,45 ευρώ... επιστράφηκαν από τους πελάτες της απευθείας στις αποθήκες του προμηθευτή της στην Ελλάδα (.....) και η ελεγχόμενη έλαβε Πιστωτικά Τιμολόγια Επιστροφών από τον προμηθευτή της δηλ. από τον φορολογικό αντιπρόσωπο της οντότητας με επωνυμία «.....» ...συνολικής καθαρής αξίας 144.278,14 ευρώ με αναλογούν ΦΠΑ 33.297,87 ευρώ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι:

-Υπάρχει τεράστια απόκλιση στις αξίες εκδοθέντων Πιστωτικών Τιμολογίων επιστροφών για εμπορεύματα που επεστράφησαν στην ελεγχόμενη από τους πελάτες της και στις αξίες των ληφθέντων πιστωτικών

τιμολογίων επιστροφών για εμπορεύματα που επεστράφησαν από την ελεγχόμενη στον προμηθευτή της, οι ποσότητες των οποίων σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης σχεδόν ταυτίζονται.

-Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο Βιβλία Αποθήκης ή Καρτέλες Είδους/Μερίδες Αποθήκης για τις φορολογικές περιόδους 01/10/2014 - 30/09/2015 και 01/10/2014 - 31/3/2015, παρότι η ελεγχόμενη είναι υπόχρεη σε τήρηση Βιβλίου Αποθήκης (τήρηση λογαριασμού 94) σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.8 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο Στοιχεία Διακίνησης (Δελτία Αποστολής, Μεταφορικά έγγραφα) ούτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει πως διατέθηκαν/χρησιμοποιήθηκαν τα επιστραφέντα εμπορεύματα.

Καταλήγει στο συμπέρασμα πως δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης περί διάθεσης των επιστραφέντων από τους πελάτες εμπορευμάτων στον προμηθευτή της και συνεπώς εμμένει στο πόρισμα του αρχικού ελέγχου.

Β)Εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια (λογ.70.01.05.03 και 70.21.17.01) ποσού 506.767,13 ευρώ

Κατόπιν των επεξηγήσεων του υπομνήματος και των παραστατικών που προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα οποία μας διαβιβάστηκαν παρασχέθηκαν επεξηγήσεις για την ακριβή ανάλυση των αρνητικών εκροών ποσού (506.767,13)ευρώ που είναι καταχωρημένες στους λογαριασμούς «**λογ.70.01.05.04 CASH DISCOUNT» και 70.21.17.01 «PERFORMANCE REBATE»** του Ισοζυγίου της ελεγχόμενης, όπως ο παρακάτω πίνακας:

Κατηγορία	Αριθμός Παραστατικών	Καθαρή Αξία Παραστατικών	Αναλογούν ΦΠΑ	Σχετικό υπομνήματος
Πιστωτικά Τιμολόγια Έκπτωσης Τζίρου	167	-493.457,75	-113.495,28	σχετ.19
Πιστωτικά Τιμολόγια έκπτωσης μετρητοίς	9	-13.999,46	-3.219,88	σχετ.18
Σύνολα		-507.457,21	-116.715,16	

Με βάση τις ανωτέρω επεξηγήσεις τα εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια Έκπτωσης Τζίρου και Μετρητοίς ανέρχονται σε ποσό (507.457,21) ευρώ πλέον αναλογούν ΦΠΑ (116.715,16) ευρώ αντί του ποσού (506.767,13) ευρώ πλέον αναλογούν ΦΠΑ (115.183,50) ευρώ που είχε διαπιστωθεί με τον αρχικό έλεγχο.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι:

-Η ελεγχόμενη προσκόμισε το σύνολο των πιστωτικών τιμολογίων έκπτωσης τζίρου (σχετικό 19) που είχε εκδώσει προς τους πελάτες της ποσού (493.457,75) ευρώ πλέον αναλογούν ΦΠΑ,

-Η ελεγχόμενη είχε γνωστοποιήσει με το με αριθμ. πρωτ...../2009 έγγραφό της την εμπορική πολιτική που εφαρμόζει στο τμήμα ΦΠΑ.

-Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε αντίγραφα των Πιστωτικών Τιμολογίων Έκπτωσης Μετρητοίς (σχετικό 18) που είχε εκδώσει προς τους πελάτες της ποσού (13.999,46) ευρώ πλέον αναλογούν ΦΠΑ (3.219,88) αλλά εκτυπώσεις από το λογιστικό πρόγραμμά της,

Καταλήγει στο συμπέρασμα πως γίνονται δεκτές προς επιστροφή αρνητικές εκροές ποσού (493.457,75) ευρώ πλέον αναλογούν ΦΠΑ (113.495,28) δηλαδή το ποσό που αντιστοιχεί στα Πιστωτικά Τιμολόγια Έκπτωσης Τζίρου, ενώ δεν γίνονται δεκτές προς επιστροφή οι αρνητικές εκροές από τα Πιστωτικά Τιμολόγια Έκπτωσης Μετρητοίς.»

Επειδή ως ανωτέρω αναφέρθηκε, η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς το θέμα της επιστροφής των εμπορευμάτων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες πράξεις χωρίς την έκδοση Φορολογικών Στοιχείων. Επικαλείται κατά βάση την τελική επιστροφή των εμπορευμάτων από τους πελάτες της, στους προμηθευτές της καθώς υφίσταται συσχέτιση κωδικών προϊόντων που επεστράφησαν από τους πελάτες και κωδικών προϊόντων που επεστράφησαν από την ίδια στους προμηθευτές. Η μεγάλη απόκλιση στην αξία μεταξύ των επιστραφέντων εμπορευμάτων από τους πελάτες της στην ίδια και των εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα στους προμηθευτές της οφείλεται στην ενδοομιλική τιμολόγηση. Άλλωστε ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο λειτουργίας της ως διανομέας είχε πάντα μηδενική αποθήκη.

Από την πλευρά της ισχυρίζεται ότι αφενός δεν ήταν υπόχρεη σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, ενώ για την μη προσκόμιση των δικαιολογητικών εγγραφών και των παραστατικών διακίνησης που ζητήθηκαν από την φορολογική αρχή επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας λόγω διακοπής της συνεργασίας της προσφεύγουσας με την μητρική της εταιρεία.

Επειδή ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα δεδομένου ότι:

-η προσφεύγουσα εταιρεία, ως εταιρεία που δραστηριοποιείται στην ημεδαπή είναι υπόχρεη στην τήρηση των διατάξεων του άρθρου 5 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 του ΚΦΔ ως προς την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και παρακολούθησης των ιδιόκτητων αποθεμάτων της, των άρθρων 30-34 του Ν.2859/2000 ως προς την θεμελίωση του δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ, και των άρθρων 14, 28 και 65 ως προς την υποχρέωσή της στην παροχή στοιχείων και πληροφοριών που αιτείται η φορολογική αρχή. Εν προκειμένω από την πλευρά της δεν παρασχέθηκαν πληροφορίες και δικαιολογητικά (εικόνα αποθεμάτων, το σύνολο των πιστωτικών τιμολογίων επιστροφής, τα παραστατικά διακίνησης) από τα οποία να προκύπτει με πραγματικά δεδομένα και να αποδεικνύεται καταρχήν με σαφή και τεκμηριωμένο τρόπο ότι για τα εμπορεύματα αξίας 1.142.471,51 με αναλογούν ΦΠΑ 262.768,45 ευρώ που επιστράφηκαν από τους πελάτες της και τα οποία δεν υφίστανται στις αποθήκες της, συσχετίζονται άμεσα και είναι τα ίδια εμπορεύματα για τα οποία εκδόθηκαν πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής από τους προμηθευτές της αξίας 144.278,14 ευρώ με αναλογούν ΦΠΑ 33.297,87 ευρώ.

-η διακοπή συνεργασίας με την μητρική εταιρεία ή η αποχώρηση υπαλλήλων από το λογιστήριο, δεν δημιουργεί και προϋποθέσεις ανωτέρας βίας ως αυτές έχουν οριστεί με την προαναφερθείσα νομολογία και τις θέσεις της Διοίκησης. Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει σε κάθε περίπτωση υποχρέωση παροχής

στοιχείων στην ελεγκτική αρχή της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται και δεν δύναται να εξαρτά την υποχρέωσή της αυτή με την κατάσταση των σχέσεών της με τους αρμόδιους για την τήρηση και την αποθήκευση ούτε και με την μητρική εταιρεία καθώς σύμφωνα και με το άρθρο 5 των ΕΛΠ τόσο η μητρική όσο και η θυγατρική υποχρεούνται στην παροχή πληροφοριών προκειμένου να εφαρμοστούν από την κάθε υπόχρεη (είτε είναι η μητρική είτε η αλλοδαπή) τα οριζόμενα από το ισχύον φορολογικό και λογιστικό πλαίσιο,

Δεν τροποποιούνται οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και στην από 26/05/2022 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ως προς τις συναλλαγές που αφορούν στα εμπορεύματα που επεστράφησαν από τους πελάτες της και για τα οποία δεν αποδείχθηκε η μετέπειτα επιστροφή τους στους προμηθευτές, καθώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. Ως προς τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν σε εκπώσεις λόγω τζίρου, για τα οποία προσκομίσθηκαν στοιχεία και δικαιολογητικά από την προσφεύγουσα εταιρεία, ορθώς ο έλεγχος κατά τον συμπληρωματικό έλεγχο έκανε επιπλέον δεκτές προς επιστροφή τις αρνητικές εκροές αυτών και συγκεκριμένα αρνητικές εκροές ποσού (493.457,75) ευρώ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ (113.495,28) ευρώ.

Επειδή η Υπηρεσία μας, ως αναφέρθηκε ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη προαναφερθείσα Δικαστική Απόφαση, ωστόσο η προσφεύγουσα εταιρεία και στο χρονικό διάστημα της επανάληψης διαδικασίας του σταδίου επανεξέτασης και ενώ όφειλε, δεν προσκόμισε το σύνολο των αποδεικτικών εγγράφων από το οποίο να θεμελιώνεται το δικαίωμά της επιστροφής για το σύνολο του ποσού ΦΠΑ που η ίδια αιτείται με την με αριθμ./2015 αίτησή της.

Επειδή βάσει των ανωτέρω το προς ποσό ΦΠΑ προς επιστροφή με την παρούσα Απόφαση έχει ως εξής:

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗΣ ΔΙΑΔΙΑΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ 1586/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘ.	ΠΟΣΟ ΔΕΔ
			ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΦΠΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΕΚΠΩΣΕΩΝ ΛΟΓΩ ΤΖΙΡΟΥ	
Πιστωτικό υπόλοιπο φορολογικής περιόδου 1/3 – 31/3/2015	423.692,69	423.692,69		423.692,69
Μείον ποσό Φ.Π.Α. που δεν αναγνωρίζεται	0,00	378.802,36	113.495,28	265.307,08
Συνολικό ποσό προς επιστροφή	423.692,69	44.890,33	113.495,28	158.385,61

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν. 4174/2013:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ:

«2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την

ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία **01/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ: και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01/03 - 31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό/ποσό προς επιστροφή με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΕΔ	ΦΠΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ
	1	2	3	4	5	6	5-1	6-2
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 23%	-1.381.876,70	-317.831,64	125.130,14	28.779,93	-368.327,61	-84.715,35	1.013.549,09	233.116,29
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 16%	-78.816,72	-12.610,68	0,00	0,00	0,00	0,00	78.816,72	12.610,68
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΕΚΡΩΝ	-1.460.693,42	-330.442,32	125.130,14	28.779,93	-368.327,61	-84.715,35	1.092.365,81	245.726,97
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	49.000,00		49.000,00		49.000,00		0,00	0,00
ΕΞΑΓΩΓΕΣ	0,00		0,00		0,00		0,00	0,00
ΛΟΙΠΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	0,00		0,00		0,00		0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	49.000,00		49.000,00		49.000,00		0,00	0,00
ΕΚΡΟΕΣ ΑΠΑΛΛ. & ΕΞΑΙΡ. ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ							0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ	-1.411.693,42		174.130,14		-319.327,61		1.092.365,81	0,00
							0,00	0,00
ΕΙΣΡΟΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 13%							0,00	0,00
ΕΙΣΡΟΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 8,5%							0,00	0,00
ΕΙΣΡΟΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 23%	-21.215,12	-4.879,48	-21.215,12	-4.879,48	-21.215,12	-4.879,48	0,00	0,00
ΕΙΣΡΟΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 16%							0,00	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ	431.236,41	98.129,63	342.766,64	78.549,52	342.766,64	78.549,52	-88.469,77	-19.580,11

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΕΙΣΤΡΩΣΕΩΝ	410.021,29	93.250,16	321.551,52	73.670,05	321.551,52	73.670,05	-88.469,77	-19.580,11
Πλέον								
ΠΛΗΡΩΜΕΣ-ΛΟΙΠΑ- ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ		0,21		0,21		0,21		
Μείον								
ΦΠΑ ΑΠΟ PRORATA/ΔΙΑΚΑΝΟΝ ΙΣΜΟ								
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά								
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΣΕΩΝ		93.250,37		73.670,26		73.670,26		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ		-423.692,69		-44.890,33		-158.385,61		
ΠΛΕΟΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ		0,00						
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ		-423.692,69		-44.890,33		-158.385,61		
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ								
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		-423.692,69		-44.890,33		-158.385,61		

(τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδου 01/03 - 31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.