



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 908

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στον κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

Α) με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Β) με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθμό πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 32.027,36 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 16.013,68 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 48.041,04 €.
- Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου 38.952,32 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 19.476,16 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 58.428,48 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην με αριθμό έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και στην με αριθμό έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό εντολής, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν έκδοσης της με αρ. εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής εκδόθηκαν οι με αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αρ. ενδικοφανή προσφυγή. Με την με αρ. απόφαση της Υπηρεσίας μας, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή έγινε μερικώς δεκτή. Ειδικότερα, επικυρώθηκαν οι πράξεις που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015 και ακυρώθηκαν οι πράξεις που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2016, λόγω τυπικής πλημμέλειας καθώς δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης για τα βιβλία και στοιχεία που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2016. Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αρ. εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και προκειμένου να θεραπευτεί η ως άνω τυπική πλημμέλεια συντάχθηκε το με αριθμό αποδεικτικό παράδοσης, το αποδεικτικό παραλαβής και η υπ' αρ. έκθεση κατάσχεσης. Επιπλέον,

με την ως άνω εντολή ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Από τον έλεγχο του τρόπου εξόφλησης των συναλλαγών διαπιστώθηκε ότι για συναλλαγές άνω των 500 ευρώ δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά εξόφλησης μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής για αγορές κρεάτων από την επιχείρηση με την επωνυμία συνολικής καθαρής αξίας 35.123,35 €. Συνεπώς, οι εν λόγω δαπάνες, καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές, βάσει του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επιπλέον, σε δύο προληπτικούς ελέγχους που είχαν διενεργηθεί κατά το έτος 2016, είχε διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα και είχαν επιβληθεί πρόστιμα του άρθρου 58Α του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου κρίθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 περ. β' του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και αποφασίστηκε η εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και ειδικότερα της μεθόδου της αρχής των αναλογιών για το φορολογικό έτος 2016.

Για την εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της αρχής των αναλογιών, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τις τιμές αγοράς που προέκυψαν από τα τιμολόγια δύο επιχειρήσεων:

1. από την επιχείρηση με την επωνυμία από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε γύρο χοιρινό και γύρο κοτόπουλο και

2. από την επιχείρηση με την επωνυμία από την οποία η προσφεύγουσα αγόραζε κατά κύριο λόγο αναψυκτικά και μπίρες.

Βάσει των προσκομισθέντων τιμολογίων, οι τιμές αγοράς προσδιορίστηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία για τον γύρο χοιρινό σε 3,20 € / κιλό και για τον γύρο κοτόπουλο σε 3,10 € / κιλό.

Σύμφωνα με στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, κατά δήλωσή της ανά ένα (1) κιλό γύρο παρασκευάζονται περίπου επτά (7) πιτόγυρα (130 γραμ. – 150 γραμ. γύρο σε κάθε πίτα) και κάθε μερίδα γύρου περιέχει 300 – 350 γραμμάρια γύρου.

Η τιμή αγοράς των συνοδευτικών υλικών (πίτα, ντομάτα, πατάτες κ.λπ.) προσδιορίστηκε για το πιτόγυρο σε 0,15 λεπτά και για την μερίδα σε 0,25 λεπτά.

Οι συνολικές τιμές αγοράς προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Πιτόγυρο με γύρο χοιρινό: $0,45 \text{ €} (3,20 \text{ €} / 7) + 0,15 \text{ €} = 0,60 \text{ €}$

Πιτόγυρο με γύρο κοτόπουλο: $0,44 \text{ €} (3,10 \text{ €} / 7) + 0,15 \text{ €} = 0,59 \text{ €}$

Μερίδα με γύρο χοιρινό: $1,06 \text{ €} (3,20 \text{ €} / 3) + 0,25 \text{ €} = 1,31 \text{ €}$

Μερίδα με γύρο κοτόπουλο: $1,03 \text{ €} (3,10 \text{ €} / 3) + 0,25 \text{ €} = 1,28 \text{ €}$

Ο έλεγχος επέλεξε τα ανωτέρω πιάτα, για τα οποία διαπιστώθηκε η μεγαλύτερη εμπορικότητα και όχι άλλα πιάτα, στα οποία η αναλογία τιμής πώλησης προς τιμή αγοράς ήταν μεγαλύτερη. Επίσης, τα παρακάτω είδη που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αναλογίας της τιμής πώλησης προς την τιμή αγοράς είναι αυτά που παρουσίαζαν τη μεγαλύτερη συχνότητα αγορών, ήτοι επαναλαμβανόμενες αγορές σε μικρό χρονικό διάστημα χωρίς ύπαρξη αποθεμάτων. Οι τιμές πώλησης λήφθηκαν από τους τιμοκαταλόγους που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρεία.

Ποτά (ανά μονάδα) & Φαγητό (ανά μερίδα)				
	Τιμή αγοράς άνευ Φ.Π.Α.	Τιμή πώλησης άνευ Φ.Π.Α.	Αναλογία τιμής πώλησης / τιμή	Μέση αναλογία τιμής πώλησης /

	(A)	(B)	αγοράς (B/A)	τιμή αγοράς
Μπύρα Μύθος (Φιάλη)	0,89 €	2,82 €	3,16	2,85
Μπύρα Heineken (Φιάλη)	1,13 €	2,82 €	2,49	
Μπύρα Amstel (Φιάλη)	0,91 €	2,82 €	3,09	
Αναψυκτικά (Coca cola κουτάκι)	0,45 €	1,20 €	2,66	
Πιτόγυρο με γύρο κοτόπουλο	0,59 €	2,09 €	3,54	3,78
Πιτόγυρο με γύρο χοιρινό	0,60 €	1,93€	3,21	
Μερίδα με γύρο χοιρινό	1,31 €	5,24 €	4,00	
Μερίδα με γύρο κοτόπουλο	1,28 €	5,64 €	4,40	
Εύρος αναλογίας (B/A) σε φαγητά και ποτά	2,49 έως 4,40			

Περαιτέρω, ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό φύρας 5% στα ποτά και 25% στα φαγητά αντιστοίχως, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες λειτουργίας και το αντικείμενο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας.

Έτσι η αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς των ποτών διαμορφώθηκε σε 2,70 (2,85 * 0,95) και των φαγητών σε 2,83 (3,78 * 0,75).

Στη συνέχεια, από τα στοιχεία των αγορών (κρεάτων και ποτών) προσδιορίστηκε το ποσοστό των ποτών επί του συνολικού τζίρου σε 40% και των φαγητών σε 60%.

Συνεπώς, η σταθμισμένη μέση αναλογία διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

$$(40 \% * 2,70) + (60 \% * 2,83) = 1,08 + 1,69 = 2,77$$

Για τον προσδιορισμό των εσόδων της προσφεύγουσας εφαρμόστηκε η σταθμισμένη μέση αναλογία τιμής πώλησης / τιμή αγοράς (2,77) στο δηλωθέν κόστος πωληθέντων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	94.363,72	244.250,01
Μείον: Κόστος πωληθέντων	88.176,90	88.176,90
Μικτό κέρδος	6.186,82	156.073,11
Μείον: Δαπάνες	80.757,29	80.757,29
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες		35.123,35
Καθαρό κέρδος	-74.570,47	110.439,17

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος προσδιόρισε ως προς τη φορολογία ΦΠΑ τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 - 31/12/2016			
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	94.363,72	244.250,01	149.886,29
Αξία φορολογητέων εισροών	102.784,07	102.784,07	
Φόρος εκροών	22.358,09	57.871,56	35.513,47
Υπόλοιπο φόρου εισροών	22.358,09	18.919,24	3.438,85
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		38.952,32	38.952,32

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Μη συνδρομή προϋποθέσεων εφαρμογής άρθρου 28 Κ.Φ.Ε.

2. Αντίθεση άρθρου 27 ΚΦΔ. στην αρχή της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου κατ' άρθρο 78 του Συντάγματος - Υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως της Α1008/2020 Απόφασης και της Ε2016/2020 Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή της αρχής των αναλογιών.
4. Εσφαλμένος έλεγχος πραγματικών δεδομένων της επιχείρησης
5. Εσφαλμένη εκτίμηση διαθέσιμων στοιχείων -Πλημμελής αιτιολογία εκθέσεων ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ (ν.4174/2013): «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4274/14-7-2014 « Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις» όπου στο Κεφάλαιο Γ Τροποποιήσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας ορίζεται στο άρθρο 24 « η παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του ν.4139/2013 αντικαθίσταται ως εξής: « **Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ'εξαίρεση επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσίδικως για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ 3 ,139 Α και 277 παρ 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός της προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία είχε υποβάλει ηλεκτρονικά την με αριθ. ενδικοφανή προσφυγή με το ίδιο ακριβώς αίτημα. Επί αυτής της ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμό απόφαση από την Υπηρεσία μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.

Συνεπώς, η άσκηση της με αριθ. πρωτ. δεύτερης ενδικοφανούς προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά των αυτών πράξεων (η οποία υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χαλίων με φυσικό φάκελο), είναι **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ως **απαράδεκτης**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.