



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 04/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1560

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) του υπ' αριθμ. /02-12-2021 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2015, β) του υπ' αριθμ. /02-12-2021 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2016, και γ) του υπ' αριθμ. /02-12-2021 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 02/12/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τον υπ' αριθμ. /02-12-2021 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.203,53 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.101,76 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 337,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.642,60 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

β) Με τον υπ' αριθμ. /02-12-2021 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.388,42 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.194,21 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 660,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.243,02 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

γ) Με τον υπ' αριθμ. /02-12-2021 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.726,61 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.363,30 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 477,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.567,40 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 02/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /03-09-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2015-2017, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του:

- το μέσο όρο του συντελεστή καθαρών κερδών οντοτήτων με ομοειδείς δραστηριότητες,
- το γεγονός ότι η προσφεύγουσα λειτουργεί περισσότερο χρόνο σε σχέση τις συγκρινόμενες οντότητες,

- το φορολογητέο εισόδημα που δήλωσαν οι παραπάνω οντότητες χωρίς βοηθητικό προσωπικό τα έτη 2015 και 2016 και με απασχολούμενο προσωπικό ένα άτομο έκαστη το έτος 2017,
- το γεγονός ότι το απασχολούμενο προσωπικό της προσφεύγουσας ανέρχεται το έτος 2015 σε τρία άτομα, το έτος 2016 σε δύο άτομα και το έτος 2017 σε τρία άτομα,
- το γεγονός ότι το συνολικό ποσό των δαπανών της προσφεύγουσας είναι δυσανάλογο με το δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα,

προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ανά φορολογικό έτος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013.

Επιπλέον ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ' του ν. 4172/2013 δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ποσό των 343,37 ευρώ στο έτος 2015 και το ποσό των 92,42 ευρώ στο έτος 2016, καθώς έκρινε ότι τα αναγραφόμενα είδη αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ)	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
2015	25.000,00	343,37	25.343,37
2016	30.000,00	92,42	30.092,42
2017	27.000,00	0	27.000,00

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών προέβη στην έκδοση των με αριθμ./02-12-2021,/02-12-2021 και/02-12-2021 προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν παρέχεται στη φορολογική αρχή η δυνατότητα εκ του νόμου να προσδιορίσει το εισόδημά της για τα ελεγχόμενα έτη βάσει του άρθρου 28 ν. 4172/2013 και μη νόμιμα εφάρμοσε το άρθρο 28 ν.4172/2013, καθώς δεν πληρούνται οι οριζόμενες προϋποθέσεις.
- Επικουρικά, ακόμα και εάν ήθελε θεωρηθεί ότι νόμιμα επικαλείται η φορολογική αρχή το άρθρο 28 ν.4172/2013, ο προσδιορισμός του εισοδήματός της δεν έγινε με την επίκληση συγκεκριμένων διαθέσιμων στοιχείων, τα οποία να παραθέτει η φορολογική αρχή ειδικά και συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου, παρέχοντας ειδική αιτιολογία που να εξηγεί γιατί τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να εφαρμοστούν στην περίπτωση της. Οι άνω επαγγελματίες οδοντίατροι δεν αποτελούν συγκρίσιμες οντότητες με αυτήν, αφού εργάζονται τα μισά χρόνια από αυτήν, ενώ και η φορολογική αρχή όφειλε να παραθέσει και άλλα αναλυτικά στοιχεία των συγκεκριμένων τρίτων επαγγελματιών, όπως εάν απασχολούν προσωπικό, εάν έχουν τον ίδιο αριθμό πελατών, κτλ.
- Ως προς τη μη αναγνώριση συγκεκριμένων δαπανών προς έκπτωση, η κρίση της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη και ανατιολόγητη, καθώς τα εν λόγω προϊόντα, ήτοι υγρό πιάτων, ξύδι, χλωρίνη κτλ είναι πολύ συνήθη υγρά καθαρισμού και απολύμανσης, ειδικά στο επάγγελμά της, και δεν αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013:

«2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»**

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, **το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες**, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί**

για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 έχει δηλώσει στον κωδικό 788 του πίνακα 6 «ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» τα ποσά των 1.300,00 ευρώ, 13.000,00 ευρώ και 12.000,00 ευρώ αντίστοιχα, καθώς τα ποσά των δηλωθέντων εισοδημάτων της για τα εν λόγω έτη (ήτοι 16.867,91 ευρώ, 6.269,45 ευρώ και 1.082,37 ευρώ αντίστοιχα), δεν επαρκούσαν για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της ύψους 31.810,00 ευρώ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμη εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διότι δε συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015 έως 2017, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4172/2013, με βάση διαθέσιμα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του. Ειδικότερα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως συγκριτικό στοιχείο το ποσοστό καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων δύο οντοτήτων με ομοειδή επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι υπηρεσίες οδοντιάτρων με προσωπικό, οι οποίες δραστηριοποιούνται, όπως η προσφεύγουσα, στην πόλη των Πατρών. Σύμφωνα με τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω οντοτήτων, σε σχέση με τα αντίστοιχα της προσφεύγουσας, διαπιστώνεται μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα και **κατά πολύ μεγαλύτερο ποσοστό καθαρού κέρδους** επί των ακαθάριστων εσόδων κατά τα ίδια έτη. Συγκεκριμένα, τα δεδομένα αυτά εμφανίζονται στους κάτωθι πίνακες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015			
ΑΦΜ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
..... (ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ)	64.710,00	16.867,91	26,06%
.....	32.795,00	16.321,96	49,76%
.....	29.570,00	14.983,64	50,67%

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016			
ΑΦΜ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
.....	65.740,00	6.269,45	9,53%
.....	35.700,00	16.709,02	46,80%
.....	23.295,00	8.775,98	37,67%

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
ΑΦΜ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
.....	50.480,00	1.082,37	2,14%
.....	23.985,00	7.563,02	31,53%
.....	22.400,00	12.002,79	53,58%

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που θεωρήθηκαν ομοειδείς από τον έλεγχο, πρόκειται για επιχειρήσεις με την ίδια επαγγελματική δραστηριότητα, με 25χρονη και 28χρονη ενεργό δράση, δηλαδή για επιχειρήσεις που λειτουργούν για λιγότερο χρονικό διάστημα από την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω επαγγελματίες οδοντίατροι δεν αποτελούν συγκρίσιμες οντότητες με αυτήν, καθώς εργάζονται τα μισά χρόνια από αυτήν. Ωστόσο, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και από τις δύο ως άνω οντότητες, ενισχύει το γεγονός ότι θα έπρεπε να δηλώνει μεγαλύτερα εισοδήματα από αυτές, λόγω της μεγαλύτερης φήμης και πελατείας που έχει αποκτήσει με την εδραιωμένη επί πολλών ετών θέση της στην αγορά. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα απασχόλησε τρία άτομα προσωπικό το 2015, δύο άτομα το 2016 και τρία άτομα το 2017, ενώ το συνολικό ποσό δαπανών είναι δυσανάλογα υψηλό σε σχέση με το δηλούμενο φορολογητέο εισόδημα της. Κατά συνέπεια και με βάση όλα τα παραπάνω, νομίμως ο έλεγχος κατέφυγε στον προσδιορισμό του εισοδήματος κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013 χρησιμοποιώντας κάθε στοιχείο που είχε στη διάθεσή του, και εν προκειμένω, το μέσο συντελεστή καθαρού κέρδους από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες.

Επειδή, επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

.....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

.....

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, χρησιμοποιώντας κάθε διαθέσιμο στοιχείο, εφαρμόζοντας ένα μέσο συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων της και όχι με λογιστικό τρόπο, ήτοι αφαιρώντας τις επιχειρηματικές δαπάνες από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου ο έλεγχος εσφαλμένα προσέθεσε για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 τα ποσά 343,37 ευρώ και 92,42 ευρώ αντίστοιχα ως λογιστικές διαφορές στα ήδη προσδιορισμένα, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, καθαρά κέρδη.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση περιορίζονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
2015	25.343,37	25.000,00
2016	30.092,42	30.000,00
2017	27.000,00	27.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2015-2017 έχει ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015						
ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	

Ακίνητη περιουσία	1.710,00	1.405,96	1.710,00	1.405,96	1.710,00	1.405,96	0,00
Τόκοι – Μερίσματα-Δικαιώματα	1,83	0,48	1,83	0,48	1,83	0,48	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		16.867,91		25.343,37		25.000,00	8.132,09
Μισθωτές υπηρεσίες	18.591,79		18.591,79		18.591,79		0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	20.303,62	18.274,35	20.303,62	26.749,81	20.303,62	26.406,44	8.132,09
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	20.303,62	18.274,35	20.303,62	26.749,81	20.303,62	26.406,44	8.132,09
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	20.303,62	18.274,35	20.303,62	26.749,81	20.303,62	26.406,44	8.132,09

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.710,00	1.405,96	1.710,00	1.405,96	1.710,00	1.405,96	0,00
Τόκοι – Μερίσματα-Δικαιώματα	0,87	0,56	0,87	0,56	0,87	0,56	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		6.269,45		30.092,42		30.000,00	23.730,55
Μισθωτές υπηρεσίες	17.734,80		17.734,80		17.734,80		0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	19.445,67	7.675,97	19.445,67	31.498,94	19.445,67	31.406,52	23.730,55
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	19.445,67	7.675,97	19.445,67	31.498,94	19.445,67	31.406,52	23.730,55
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	19.445,67	7.675,97	19.445,67	31.498,94	19.445,67	31.406,52	23.730,55

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017				
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	1.472,50	1.405,96	1.472,50	1.405,96	1.472,50	1.405,96	
Τόκοι – Μερίσματα-Δικαιώματα	6,90	0,20	6,90	0,20	6,90	0,20	
Επιχειρηματική δραστηριότητα		1.082,37		27.000,00		27.000,00	25.917,63
Μισθωτές υπηρεσίες	18.100,02		18.100,02		18.100,02		
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	19.579,42	2.488,53	19.579,42	28.406,16	19.579,42	28.406,16	25.917,63
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	19.579,42	2.488,53	19.579,42	28.406,16	19.579,42	28.406,16	25.917,63
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	19.579,42	2.488,53	19.579,42	28.406,16	19.579,42	28.406,16	25.917,63

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, την επικύρωση της υπ' αριθμ./02-12-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικού έτους 2017, και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./02-12-2021 και/02-12-2021 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2015

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	20.303,62	18.274,35	20.303,62	26.749,81	20.303,62	26.406,44	8.132,09
Φόρος κλίμακας	4.278,56	4.540,39	4.278,56	6.743,92	4.278,56	6.654,73	2.114,34
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.100,00		2.100,00		2.100,00		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	2.178,56	4.540,39	2.178,56	6.743,92	2.178,56	6.654,73	2.114,34
Β. Μείον							

1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από							
α) Κινητές αξίες							
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες	1.990,44		1.990,44		1.990,44		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα		3.751,02		3.751,02		3.751,02	
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	188,12	789,37	188,12	2.992,90	188,12	2.903,71	2.114,34
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος		3.289,25		3.289,25		3.289,25	
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	54,00		54,00		54,00		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	10,80		10,80		10,80		
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	252,92	4.078,62	252,92	6.282,15	252,92	6.192,96	2.114,34
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				1.101,76		1.057,17	1.057,17
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	184,47	136,96	184,47	474,27	184,47	369,69	232,73
Τέλος επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.947,40		1.947,40		1.947,40		
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	2.384,79	4.865,58	2.384,79	8.508,18	2.384,79	8.269,82	3.404,24
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006							
Χρεωστικό ποσό για		7.250,37		10.892,97		10.654,61	3.404,24

βεβαίωση							
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		7.250,37		10.892,97		10.654,61	3.404,24

Β) Φορολογικό έτος 2016

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	19.445,67	7.675,97	19.445,67	31.498,94	19.445,67	31.406,52	23.730,55
Φόρος κλίμακας	4.158,29	1.590,25	4.158,29	7.978,67	4.158,29	7.510,98	5.920,73
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.900,00		1.900,00		1.900,00		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	2.258,29	1.590,25	2.258,29	7.978,67	2.258,29	7.510,98	5.920,73
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες							
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες	1.949,76		1.949,76		1.949,76		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα		3.289,31		3.289,31		3.289,31	
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	308,53	-1.699,06	308,53	4.689,36	308,53	4.221,67	5.920,73
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος		1.379,28		1.379,28		1.379,28	
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	54,00		54,00		54,00		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	10,80		10,80		10,80		

Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	373,33	-319,78	373,33	6.068,64	373,33	5.600,95	5.920,73
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				3.194,21		2.960,37	2.960,37
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	90,61		90,61	660,39	90,61	767,42	767,42
Τέλος επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.947,40		1.947,40		1.947,40		
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	2.411,34	330,22	2.411,34	10.573,24	2.411,34	9.978,74	9.648,52
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006		-1,39		-1,39		-1,39	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.740,17		12.983,19		12.388,69	9.648,52
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.740,17		12.983,19		12.388,69	9.648,52

Γ) Φορολογικό έτος 2017

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	19.579,42	19.579,42	19.579,42	
	της συζύγου	2.488,53	28.406,16	28.406,16	25.917,63
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.751,96	9.478,57	9.478,57	6.726,61
Προκαταβολή φόρου		238,12	238,12	238,12	
Φόρος που παρακρατήθηκε		3.456,69	3.456,69	3.456,69	
Τέλη χαρτοσήμου		46,50	46,50	46,50	
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		9,30	9,30	9,30	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.363,30	3.363,30	3.363,30
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		117,51	596,00	596,00	477,49
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	357,70	10.925,10	10.925,10	10.567,40

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.