



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/6/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1149

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»
5. Την από **3/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:**..., κατά της με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **3/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 1.465,07€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 366,27€ και εισφορά αλληλεγγύης 112,69€ δη σύνολο φόρου **1.944,03€**, κατόπιν α) διαπίστωσης ποσού εσόδων 1.300,00€ καταχωρηθέντων στα βιβλία αλλά μη δηλωθέντων στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 και β) μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ποσού δαπανών 4.334,91€ προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (λογιστικές διαφορές).
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 2.853,08€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 1.426,54€ και εισφορά αλληλεγγύης 475,51€ δη σύνολο φόρου **4.755,13€**, κατόπιν μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ποσού δαπανών 6.340,18€ προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (λογιστικές διαφορές).

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από **26/11/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 23 Ν.4174/2013) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθ. ... -**13/8/2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι δεν είναι ορθή η απόρριψη από τον έλεγχο των επιχειρηματικών δαπανών του και η προσθήκη αυτών στα έσοδά του ως λογιστικών διαφορών στα φορ. έτη 2015 και 2016 όπως εσφαλμένη είναι η προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα του φορ. έτους 2015, ποσού 1.300,00€.

Επειδή, με το **άρθρο 23 παρ. 1 του Ν.4174/2013**, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με το **άρθρο 23 παρ. 1 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου,

διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδα 174), **αιτιολογία** είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης, για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για την διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. Η **αιτιολογία** θεωρείται **νόμιμη** όταν είναι **α) σαφής**, όταν, δηλαδή, καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της

αιτιολογίας, ΣτΕ3692/2001, ΣτΕ4223/2000), **β) ειδική**, όταν, δηλαδή, δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στην συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη και **γ) επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνον με την αιτιολογία η δημόσια Διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη), όπως και η αόριστη αιτιολογία, καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη (ΣτΕ277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2003, σελίδες 609 - 612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, με το **άρθρο 21 του Ν.4172/2013**, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι: *«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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συστηματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».*

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: *«Εκπιπτόμενες 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».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 ορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες: «... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος – Α. Καραβοκύρης, «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Ανάλυση - Ερμηνεία», Forin Σταματόπουλος, Αθήνα 2020 (Γ έκδοση), τόμος Α σελίδα 533),: Όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες θεωρούνται εκπιπτόμενες εάν πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται στα άρθρο 22, δηλαδή όταν: 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 την οποία πραγματοποιούνται και δ) αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Οι διατάξεις του άρθρου 23 ως συνέχεια των διατάξεων του άρθρου 22, απαριθμούν περιοριστικά 15 κατηγορίες δαπανών που καθορίζονται ως μη εκπιπτόμενες.

Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και
- σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνο κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. ...»

Επειδή, από την από **26/11/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 23 Ν.4174/2013) Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και την επισκόπηση των λοιπών στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν για τις υπο κρίση διαχειριστικές περιόδους τα εξής:

1. Για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 προέκυψε μη έκδοση παραστατικών σε τέσσερις και τρεις περιπτώσεις ασθενών αντίστοιχα, στους οποίους ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες. Ο προσφεύγων προέβη στις 3/7/2019 στην υποβολή των με αριθ. κατ. .../2019 και .../2019 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος αυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα του κατά 750,00€ στο φορ. έτος 2015 και κατά 1.000,00€ στο φορ. έτος 2016.
2. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο φορ. έτος 2015 τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος ανήλθαν βάσει των βιβλίων του σε 64.680,00€, ενώ στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος είχε μεταφερθεί ποσό 63.380,00€. Στη συνέχεια με την υποβολή της παραπάνω με αριθ. .../2019 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ.

έτους 2015 και κατόπιν προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδά του ποσού 750,00€ (που αφορούσε την αμοιβή του για μη εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά της εν λόγω χρήσης), το συνολικό δηλωθέν ποσό ακαθαρίστων εσόδων ανήλθε σε 64.130,00€. Συνέπεια αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορ. έτος 2015 στο ποσό των 65.430,00€ (64.680,00€ +750,00€) και την διαφορά ακαθαρίστων εσόδων σε 1.300,00€, ήτοι (65.430,00€ - 64.130,00€).

3. Επιπλέον, μετά τον έλεγχο όλων των καταχωρημένων στο βιβλίο του προσφεύγοντος δαπανών των υπό κρίση φορολογικών έτών 2015 και 2016,

- αναγνωρίσθηκαν δαπάνες καυσίμων και εξόδων στάθμευσης ΕΙΧ κατά αναλογία 5/7 αυτών (ημέρες ανά εβδομάδα που ο προσφεύγων ασκεί τα ιατρικά του καθήκοντα) ήτοι ποσών **722,13€** (1.011,82€ * 5/7) και **1.429,31€** (2.001,04€ * 5/7) αντίστοιχα, ενώ
- δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές α) ποσοστό 2/7 των ανωτέρω δαπανών καυσίμων και εξόδων στάθμευσης ΕΙΧ **271,73€** (1.011,82€ * 2/7) και **289,09€** (αντίστοιχα) (2.001,04€ * 2/7) καθώς και β) το σύνολο των δαπανών χρονομίσθωσης ΕΙΧ ποσού 4.063,18€ και 6.051,09€ αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή απέρριψε εσφαλμένα τις δαπάνες χρονομίσθωσης του Ι.Χ.Ε αυτοκινήτου του, γιατί το χρησιμοποιεί για τις ανάγκες άσκησης του ιατρικού του επαγγέλματος, δεδομένου ότι η οικία του απέχει 15 χιλιόμετρα από την έδρα του και 5 χιλιόμετρα από την κλινική με την οποία συνεργάζεται, ενώ σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος αναγνώρισε αναλογία 5/7 του ποσού των δαπανών καυσίμων και εξόδων στάθμευσης του συγκεκριμένου ΕΙΧ ως παραγωγικές δαπάνες. Επιπρόσθετα ισχυρίζεται ότι κατόπιν υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015, δε θα έπρεπε να συμπεριληφθεί το ποσό των 1.300,00€ (65.430,00€ - 64.130,00€) ως διαφορά στα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης δεν προκύπτει ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία για τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 αναφορικά με τις δαπάνες χρονομίσθωσης του Ι.Χ.Ε αυτοκινήτου του (4.063,18€ και 6.051,09€ αντίστοιχα) και ειδικότερα τη μη πραγματοποίησή τους, προς το συμφέρον της ατομικής του επιχείρησης και συνακόλουθα για τη μη αναγνώρισή τους προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος κατά την ίδια αναλογία (5/7) που έγιναν δεκτές οι δαπάνες καυσίμων και στάθμευσης, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Αντιθέτως, ως προς τη διαφορά ακαθαρίστων εσόδων του φορ. έτους 2015 ποσού 1.300,00€, παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Κατόπιν των παραπάνω η με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, **τροποποιείται** ως εξής:

Ποσό δαπανών χρονομίσθωσης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος: 4.063,18€ * 5/7 = **2.902,07€**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	65.430,00	65.430,00	0,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	20.305,34	23.207,41	-2.902,07
ΣΥΝΟΛΟ	45.124,66	42.222,59	2.902,07

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	0,00	7.660,70	0,00	7.660,70	0,00	7.660,70
ΤΟΚΟΙ	1,05	0,00	1,05	0,00	1,05	0,00
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	39.489,75	0,00	45.124,66	0,00	42.222,59	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	39.490,80	7.660,70	45.125,71	7.660,70	42.223,64	7.660,70
ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ	39.490,80	7.660,70	45.125,71	7.660,70	42.223,64	7.660,70

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	39.490,80	7.660,70	45.125,71	7.660,70	42.223,64	7.660,70
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	10.267,50	1.685,35	11.732,57	1.685,35	10.978,03	1.685,35
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ		1.685,35		1.685,35		1.685,35
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	10.267,50		11.732,57		10.978,03	
ΜΕΙΟΝ						
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	5.890,11		5.890,11		5.890,11	
ΤΟΚΟΙ	0,15		0,15		0,15	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	550,00		550,00		550,00	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	3.827,24		5.292,31		4.537,77	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου/ δήλωσης	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ/ δήλωσης
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	39.490,80	45.125,71	5.634,91	42.223,64	2.732,84
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ	7.660,70	7.660,70	0,00	7.660,70	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ	3.827,24	5.292,31	1.465,07	4.537,77	710,53
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	7.004,26	7.004,26	0,00	7.004,26	0,00
ΠΟΣΟΣΤΟ			38,28%		18,57%
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Ν.4174/2013		366,27	366,27	71,05	71,05
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	789,82	902,51	112,69	844,47	54,65
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	0,00	650,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	1.248,00	1.248,00	0,00	1.248,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	13.519,32	15.463,35	1.944,03	14.355,55	836,23

- Κατόπιν των παραπάνω η με αριθ. αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, **τροποποιείται** ως εξής:

Ποσό δαπανών χρονομίσθωσης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος: 6.051,09€ * 5/7 = **4.322,20€**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	67.075,00	67.075,00	0,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	19.608,58	23.930,78	-4.322,20
ΣΥΝΟΛΟ	47.466,42	43.144,22	4.322,20

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	0,00	7.633,18	0,00	7.633,18	0,00	7.633,18
ΤΟΚΟΙ	0,27	0,00	0,27	0,00	0,27	0,00
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	41.126,24	0,00	47.466,42	0,00	43.144,22	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	41.126,51	7.633,18	47.466,69	7.633,18	43.144,49	7.633,18
ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛ. ΠΟΣΑ		94,50		94,50		94,50
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	41.126,51	7.727,68	47.466,69	7.727,68	43.144,49	7.727,68
ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ	41.126,51	7.727,68	47.466,69	7.727,68	43.144,49	7.727,68

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	41.126,51	7.727,68	47.466,69	7.727,68	43.144,49	7.727,68
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	11.506,85	1.679,30	14.359,93	1.679,30	12.414,90	1.679,30
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ		1.679,30		1.679,30		1.679,30
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	11.506,85	0,00	14.359,93	0,00	12.414,90	0,00
ΜΕΙΟΝ						
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	7.004,26		7.004,26		7.004,26	
ΤΟΚΟΙ	0,04		0,04		0,04	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	512,00		512,00		512,00	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	3.990,55		6.843,63		4.898,60	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου/ δήλωσης	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ/ δήλωσης
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	41.126,51	47.466,69	6.340,18	43.144,49	2.017,98
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ	7.727,68	7.727,68	0,00	7.727,68	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ	3.990,55	6.843,63	2.853,08	4.898,60	908,05
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	10.544,81	10.544,81	0,00	10.544,81	0,00
ΠΟΣΟΣΤΟ			71,50%		22,76%
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Ν.4174/2013		1.426,54	1.426,54	227,01	227,01
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	1.410,49	1.886,00	475,51	1.561,84	151,35
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	0,00	650,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	1.248,00	1.248,00	0,00	1.248,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	17.843,85	22.598,98	4.755,13	19.130,26	1.286,41

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **3/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** και την τροποποίηση της με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Φορολογικό έτος 2015

- Η με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	1.465,07	710,53	-754,54
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	366,27	71,05	-295,22
Εισφορά αλληλεγγύης	112,69	54,65	-58,04
Καταλογιζόμενο ποσό	1.944,03	836,23	-1.107,80

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2015 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2016

- Η με αριθ. ... - **26/11/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Φόρος Εισοδήματος	2.853,08	908,05	-1.945,03
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	1.426,54	227,01	-1.199,53
Εισφορά αλληλεγγύης	475,51	151,35	-324,16
Καταλογιζόμενο ποσό	4.755,13	1.286,41	-3.468,72

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2015 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.