



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 22/01/2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 98

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κάτοικος, κατά των:

- Υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου
- Υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου
- Υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υποβλήθηκε **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 την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Πρόστιμο, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ποσού 10.843,92€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 5.421,96€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.604,13€, ήτοι συνολικό ποσό 17.870,01€.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Πρόστιμο, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ποσού 13.052,08€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 6.526,04€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.913,06€, ήτοι συνολικό ποσό 21.491,18€.

Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ίσο με 500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Δεν εξοφλήθηκαν συναλλαγές στη χρήση 2018 για παροχή υπηρεσίας σε ιδιώτη άνω των 500,00€ με τη χρήση ηλεκτρονικού ή τραπεζικού μέσου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του ν.3842/2010. Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ.α' , παρ. 2 περ. α' του ν.4987/2022.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες οδοντιάτρου, μερικός έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Για τα ελεγχόμενα έτη δηλώθηκαν λιγότερα τετραγωνικά μέτρα για την κύρια κατοικία στη δήλωση Ε1 με συνέπεια κατά την εκκαθάριση των υποβληθέντων δηλώσεων να μην προκύψει προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών. Από τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης προέκυψε ο κατωτέρω πίνακας:

	2018			2019		
	Υπόχρεου	Σύζυγος (προσφεύγουσα)	Συνολικά ποσά	Υπόχρεου	Σύζυγος (προσφεύγουσα)	Συνολικά ποσά
Σύνολο φορολογητέων εισοδημάτων (Α)	17.803,62	6.974,77	24.778,39	18.593,81	6.703,01	25.296,82

Γενικό Σύνολο Ετήσιας Τεκμαρτής Δαπάνης (Β)	18.145,90	30.240,00	48.385,90	17.567,72	31.306,67	48.874,39
Διαφορά φορολ. εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης (Γ)= Α - Β	-342,28	-23.265,23	-23.607,51	1.026,09	-24.603,66	-23.577,57
Σύνολο ποσών που μειώνουν τη διαφορά (Δ)	1.344,00	15.000,00	16.344,00	1.344,00	15.000,00	16.344,00
Θετική (+) ή αρνητική (-) διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται (Γ- Δ)	1.001,72	-8.265,23	-7.263,51	2.370,09	-9.603,66	-7.233,57

Συνεπώς προέκυψε αρνητική διαφορά.

- Από τον έλεγχο εξόφλησης δαπανών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, βρέθηκαν για το φορολογικό έτος 2019 δαπάνες που δεν εξοφλήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2013. Από τον έλεγχο καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 1.730,05€.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών και εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω λογιστική διαφορά καθώς και την προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως κάτωθι:

	2018			2019		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	45.289,90	82.023,52	36.733,62	46.565,00	86.677,24	40.112,24
Μείον δαπάνες	38.994,97	38.994,97	0,00	40.616,58	40.616,58	0,00

Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης			0,00	67,87		-67,87
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες	650		-650,00	650	1.730,05	1.080,05
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	6.944,93	43.028,55	36.083,62	6.666,29	47.790,71	41.124,42

Κατόπιν των ανωτέρω προσδιορίστηκε και το συνολικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας:

	2018			2019		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	6.944,93	43.028,55	36.083,62	6.666,29	47.790,71	41.124,42
Εισόδημα από μερίσματα	29,79	29,79	0,00	36,50	36,50	0,00
Εισόδημα από τόκους	0,05	0,05	0,00	0,22	0,22	0,00
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	6.974,77	43.058,39	36.083,62	6.703,01	47.827,43	41.124,42

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Από τις κείμενες διατάξεις της παρ.2 του αρθ. 28 του ν.4172/2013 και την Ε.2015/2020, προκύπτει ότι για τα φυσικά πρόσωπα, ο έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος τους μπορεί να εφαρμοστεί όταν σε μια χρονιά οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης υπερβαίνουν το δηλωθέν εισόδημα. Οι δαπάνες της χρήσης καλύφθηκαν εν μέρει από εισοδήματα προηγούμενων ετών. Συνεπώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος καλύπτει τις δαπάνες των ελεγχόμενων ετών, καθώς η διάταξη δεν διευκρινίζει ότι θα πρέπει να καλύπτονται από το ποσό του δηλούμενου εντός του ελεγχόμενου έτους εισοδήματος, συνεπώς μπορεί να γίνει χρήση εισοδήματος προηγούμενων ετών, χωρίς αυτό να οδηγεί σε δυνατότητα εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Επιπλέον, καμία άλλη τιθέμενη εκ του νόμου προϋπόθεση δεν συντρέχει για την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

2) Εσφαλμένη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Τα εισοδήματα προκύπτουν από τα βιβλία και έχουν δηλωθεί ορθά και με ακρίβεια και δεν υφίσταται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Εάν υποθεθεί ότι πράγματι συντρέχουν οι εκ του νόμου προϋποθέσεις για την χρήση έμμεσων τεχνικών προσδιορισμού εισοδήματος, τότε σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο έλεγχος εσφαλμένα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι χρησιμοποιείται μια σιελαντλία ανά επίσκεψη. Χρησιμοποιούνται δύο σιελαντλίες ανά ραντεβού και επιπλέον υπάρχουν περιπτώσεις που μια σιελαντλία πρέπει να αντικατασταθεί. Συνεπώς η χρήση τουλάχιστον δύο σιελαντλιών ανά ραντεβού (ενδεχομένως και περισσότερων, ανάλογα με την εκάστοτε περίπτωση) αποτελεί μια ανελαστική και αδιαπραγμάτευτη ανάγκη για την εκτέλεση των εργασιών της. Κατ' ακολουθία, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη αυτή η παράμετρος κατά τους υπολογισμούς του ελέγχου και να αναπροσαρμοστούν τα αποτελέσματα του ελέγχου, με το δεδομένο των δύο σιελαντλιών ανά επίσκεψη (αντί για μία) και ποσοστό φύρας για τις σιελαντλίες της τάξεως του 20% (αντί για 10%). Προσκομίζεται το υπ' αριθ.υπόμνημα της Ελληνικής Οδοντιατρικής Ομοσπονδίας προς τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

3) Μη νόμιμη άλλως πλημμελής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου ως προς τα ευρήματα του ελέγχου και ως προς τη μη αποδοχή των προσκομισθέντων εκ μέρους της στοιχείων. Ο τρόπος με τον οποίο ο έλεγχος επιχειρεί να θεμελιώσει τα πορίσματα του είναι πρόχειρος, αστήρικτος και δεν στηρίζεται σε κανένα επιστημονικό δεδομένο ενώ αντίθετα από την ίδια αποδεικνύεται με επιστημονικά επιχειρήματα η πρακτική ασκήσεως του επαγγέλματος της, η οποία επικυρώνεται ως δόκιμη και ενδεδειγμένη από τον αρμόδιο επιστημονικά υπεύθυνο φορέα σχετικά με τον τρόπο άσκησης της οδοντιατρικής επιστήμης.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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 προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου αναφέρεται ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς το δηλούμενο εισόδημα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και επιπλέον υπάρχει προσάυξηση περιουσίας, αγορά αυτοκινήτουη οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Ειδικότερα, στην εν λόγω έκθεση αναφέρονται τα κάτωθι:

« Συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2018 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ανέρχεται σε 24.778,39€. Το ποσό αυτό δεν επαρκούσε για να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 48.385,00€ όπως υπολογίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 31 έως 34 του ΚΦΕ ν.4172/2013.

Στο φορολογικό έτος 2019 το συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα ανέρχεται σε 25.296,82€. Το ποσό αυτό δεν επαρκούσε για να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 47.874,39€ όπως υπολογίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 31 έως 34 του ΚΦΕ ν.4172/2013.»

Επειδή τα ανωτέρω ποσά ύψους 48.385,00€ και 47.874,39€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, που αναφέρονται από τον έλεγχο ως προσωπικές δαπάνες διαβίωσης προσδιορίστηκαν λαμβάνοντας υπόψη και τα εξής: α) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση τα τετραγωνικά της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας, β) Ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα, γ) Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων και Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση Ε.Ι.Χ. αυτοκ/των.

Επειδή από τον έλεγχο εσφαλμένα λήφθηκαν υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση τα τετραγωνικά της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας και η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα.

Επειδή από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογικών ετών 2018 και 2019 και από τα στοιχεία που υφίστανται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ (ΠΟΛ 1033/2014) προκύπτει ότι το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ως κατωτέρω:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
	Σύζυγος προσφεύγουσας	Προσφεύγουσα	Σύνολο	Σύζυγος προσφεύγουσας	Προσφεύγουσα	Σύνολο
Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής (Άρθρο 1.4.δ ΠΟΛ 1033/2014)	0,00	19.195,55	19.195,55		16.870,00	16.870,00
Βεβαιώσεις που χορηγούν επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης (Άρθρο 2.1 ΠΟΛ 1033/2014)	0,00	2.886,83	2.886,83		1.748,27	1.748,27
Πληροφορίες από εταιρίες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας (Άρθρο 5 ΠΟΛ 1033/2014)	958,55	294,53	1.253,08	1.120,56	273,03	1.393,59
Πληροφορίες από εταιρίες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας (Άρθρο 6 ΠΟΛ 1033/2014)	0,00	597,09	597,09		621,27	621,27
Κωδ. 727 Δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (δήλωση)	9.445,90		9.445,90	8.867,72		8.867,72
Κωδ. 720 Δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κ.τ.λ οχημάτων (δήλωση)	0,00	0,00	0,00	0,00	1.000,00	1.000,00
Σύνολο	10.404,45	22.974,00	33.378,45	9.988,28	20.512,57	30.500,85

Φορολογητέο Εισόδημα	17.803,62	6.974,77	24.778,39	18.593,81	6.703,01	25.296,82
----------------------	-----------	----------	------------------	-----------	----------	------------------

Επειδή το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι να έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και να εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες πραγματικού εισοδήματος, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου (μισθωτή εργασία - συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου καθόσον συντρέχει η προϋπόθεση του άρθρου 28§2 ν.4172/2013, ήτοι το ποσό του δηλωθέντος εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα η τεχνική της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου λήφθηκε υπόψη ο αριθμός των αγορασθέντων σιελαντλιών. Ειδικότερα διαπιστώθηκαν αγορές σιελαντλιών 3.300 τεμάχια και 3.700 τεμάχια για τις χρήσεις 2018 και 2019, αντίστοιχα. Οι ως άνω σιελαντλίες κρίθηκε ότι αναλώθηκαν στη χρήση που αγοράστηκαν. Από τον έλεγχο αναγνωρίστηκε ένα ποσοστό φύρας της τάξεως του 10%, λόγω αστοχίας του προϊόντος ή σε κάποιους από τους πελάτες στους οποίους εκδόθηκαν ΑΠΥ, μπορεί να έχουν χρησιμοποιηθεί άνω της μίας σιελαντλίας και συνεπώς κρίθηκε ότι χρησιμοποιήθηκαν 2.970 και 3.330 σιελαντλίες στις χρήσεις 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη ύψους 36.733,62€ και 40.112,24€ στις χρήσεις 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθώς δεν εκδόθηκαν 322 και 373 Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών στις χρήσεις αυτές. Στην ανωτέρω διαπίστωση λήφθηκε υπόψη και ο μέσος όρος επισκέψεων για κάθε οδοντιατρική εργασία, όπως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα αρχικά με την αριθ.Υπεύθυνη δήλωση και εν συνεχεία με το υπ' αριθμ.

.....υπόμνημα της προσφεύγουσας σε αντίκρουση του με αριθ. πρωτ.
.....Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση σε ακρόαση.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν τα αποτελέσματα του ελέγχου με το δεδομένο των δύο σιελαντλιών ανά επίσκεψη και ποσοστό φύρας για τις σιελαντλίες της τάξεως του 20%.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσκομίζεται το με αρ. πρωτ.υπόμνημα της Ελληνικής Οδοντιατρικής Ομοσπονδίας προς τον Διοικητή της ΑΑΔΕ. Στο εν λόγω υπόμνημα μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«... Στη σύγχρονη οδοντιατρική των τεσσάρων χειρών γίνεται χρήση ταυτοχρόνως, στον ίδιο ασθενή, δύο σιελαντλιών – μίας από τον οδοντίατρο και μίας από τον βοηθό.

Ομοίως, για πολλές οδοντιατρικές πράξεις – ενδεικτικά αναφέρεται η αποτρύγωση που είναι και η πλέον συνηθής – γίνεται χρήση δύο και τριών σιελαντλιών στον ίδιο ασθενή. Το ίδιο συμβαίνει και κατά την αφαίρεση του αμαλγάματος εξαιτίας της συμφόρησης στο κύκλωμα από το εξαχθέν αμάλαμα...»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη:

- Ότι υφίστανται οδοντιατρικές πράξεις στις οποίες γίνεται χρήση πάνω από μίας σιελαντλιάς (αρ. πρωτ.υπόμνημα της Ελληνικής Οδοντιατρικής Ομοσπονδίας).
- Ότι οι σιελαντλίες είναι υλικά ευτελούς αξίας.
- Τυχόν αστοχίες του προϊόντος.
- Τυχόν απώλειες σιελαντλιών κατά την διάρκεια των οδοντιατρικών πράξεων (λ.χ. εσφαλμένη τοποθέτηση).

Από την Υπηρεσία μας κρίνεται ότι από το σύνολο των αγορασθέντων σιελαντλιών πρέπει να αφαιρεθεί ένα συνολικό ποσοστό 30%, προκειμένου να επαναυπολογιστεί η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις 2018 και 2019.

Συνεπώς από την Υπηρεσίας μας η σιελαντλίες μετά την αφαίρεση του ποσοστού 30% και η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη υπολογίζονται ως κάτωθι:

Σιελαντλίες

	2018	2019
Αγορασθείσες σιελαντλίες	3.300	3.700
Αφαίρεση ποσοστού 30% από τις αγορασθείσες σιελαντλίες	990	1.110
Σύνολο	2.310	2.590

Αποκρυβείσα Φορολογητέα ύλη

	2018	2019
ΑΠΥ που έπρεπε να είχαν εκδοθεί	559	627
ΑΠΥ που εκδόθηκαν	397	433
ΑΠΥ που δεν εκδόθηκαν	162	194
Μ.Ο. αξίας κάθε στοιχείου	114,08	107,54
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	18.480,96	20.862,76

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα

Χρήση	Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα Δήλωσης	Πλέον αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ΔΕΔ	Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ΔΕΔ
2018	45.289,90	18.480,96	63.770,86
2019	46.565,00	20.862,76	67.427,76

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 2018

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	45.289,90	82.023,52	63.770,86	18.480,96
Μείον δαπάνες	38.994,97	38.994,97	38.994,97	0,00
Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης				0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες	650			-650,00
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	6.944,93	43.028,55	24.775,89	17.830,96

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 2019

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	46.565,00	86.677,24	67.427,76	20.862,76
Μείον δαπάνες	40.616,58	40.616,58	40.616,58	0,00
Πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης	67,87			0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες	650	1730,05	1730,05	1.080,05
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα	6.666,29	47.790,71	28.541,23	21.874,94

Επειδή ως προς την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου δεν προβάλλονται ισχυρισμοί με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

- την επικύρωση της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,
- την τροποποίηση των υπ' αριθ.καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξεις Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και 2019, αντίστοιχα, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης): 500,00€

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2018

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
	Ακίνητη περιουσία						

Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	29,84		29,84		29,84	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	6.944,93		43.028,55		24.775,89	17.830,96
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις						
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.974,77		43.058,39		24.805,73	17.830,96
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	6.974,77		43.058,39		24.805,73	17.830,96
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	6.974,77		43.058,39		24.805,73	17.830,96
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						
Συνολικό εισόδημα	6.974,77		43.058,39		24.805,73	17.830,96
Τεκμαρτό εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης			43.058,39		24.805,73	24.805,73

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.Λ.Π

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) – (1)
		ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
	Φορολογητέο εισόδημα		6.974,77		43.058,39		24.805,73	17.830,96
	Φόρος κλίμακας		1.532,36		12.376,28		5.789,48	4.257,12

Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί		1.532,36		12.376,28		5.787,99	4.257,12
B. Μείον							
Φόρος που							
1. παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα							
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα		2.084,91		2.084,91		2.084,91	0,00
γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις							
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)		-552,55		10.291,37		3.704,57	4.257,12
Γ. Πλέον							
Προκαταβολή φόρου για				1.527,88		1.527,88	0,00
1. το επόμενο φορολογικό έτος		1.527,88					
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)		975,33		11.819,25		5.232,45	4.257,12
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				5.421,96		2.128,56	2.128,56

Δ.
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ
Διαφορά συμψηφισμού
**Χρεωστικό ποσό για
βεβαίωση**
**Πιστωτικό ποσό για
επιστροφή**
*Ποσό που επιστράφηκε ή
ζητήθηκε προς επιστροφή*
**Τελικό χρεωστικό
ποσό για βεβαίωση**

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακίνητη περιουσία

Τόκοι – Μερίσματα -

Δικαιώματα

Επιχειρηματική

δραστηριότητα

Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4

ν.4172/13

Αγροτική επιχειρηματική

δραστηριότητα

Μισθωτή εργασία – Συντάξεις						
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.703,01		47.827,43		28.577,95	21.874,94
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	6.703,01		47.827,43		28.577,95	21.874,94
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	6.703,01		47.827,43		28.577,95	21.874,94
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας						
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά						
Συνολικό εισόδημα	6.703,01		47.827,43		28.577,95	21.874,94
Τεκμαρτό εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης			47.827,43		28.577,95	28.577,95

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α.	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) – (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα		6.703,01		47.827,43		28.577,95	21.874,94
Φόρος κλίμακας		1.470,26		14.522,34		6.880,64	5.410,38
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί		1.470,26		14.522,34		6.880,64	5.410,38

Β. Μείον	Φόρος που					
	1. παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
	α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα					
	β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	1.531,56		1.531,56	1.531,56	0,00
	γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις					
	δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
	ε) Αλλοδαπή προέλευση					
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε					
	α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος					
	β) Ειδικών περιπτώσεων					
3.	Φόρος που καταβλήθηκε βάσει					
	Μείωση επιστροφής φόρου					
	Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-61,30		12.990,78	5.349,08	5.410,38
Γ. Πλέον						
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	733,29		733,29	733,29	0,00
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου					
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
	Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	671,99		13.724,07	6.082,37	5.410,38
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			6.526,04	2.705,19	2.705,19
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Τέλος επιτηδεύματος Φόρος πολυτελούς διαβίωσης Συνολικά ποσά (+/-)							
				1.913,06		604,90	604,90
		650,00		650,00		650,00	0,00
		1.321,99		22.813,17		10.042,46	8.720,47
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ Διαφορά συμψηφισμού Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση Πιστωτικό ποσό για επιστροφή Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση							
		1.321,99		22.813,17		10.042,46	8.720,47
		1.321,99		22.813,17		10.042,46	8.720,47

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.