



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 14/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4722

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/07/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του **Α.Φ.Μ.....**, κατοίκου ΚΡΑΝΙΔΙΟΥ Ν. ΑΡΓΟΛΙΔΟΣ, κατά: α) της υπ' αριθμ./15-06-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οικονομικού έτους 2006, β) της υπ' αρ./15-06-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οικονομικού έτους 2007, γ) της υπ' αρ./15-06-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και δ) της υπ' αρ./15-06-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./15-06-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οικονομικού έτους 2006, β) την υπ' αρ./15-06-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οικονομικού έτους 2007, γ) την υπ' αρ./15-06-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και δ) την υπ' αρ./15-06-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 15/06/2015 οικείες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ

7. Την από 14 /12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15/07/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του **Α.Φ.Μ.....**, 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:

- 1) Με την υπ' αριθ./15-06-2015 (α/α ελεγχis:/15-06-2015) Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 27.411,64€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης 32.893,96€, ήτοι συνολικό ποσό 60.305,60€.
- 2) Με την υπ' αριθ./15-06-2015 (α/α ελεγχis:/15-06-2015) Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 11.317,37€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης 13.580,84€, ήτοι συνολικό ποσό 24.898,21€.
- 3) Με την υπ' αριθ./15-06-2015 (α/α ελεγχis:/15-06-2015) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 880,83€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.056,99€, ήτοι συνολικό ποσό 1.937,82€.
- 4) Με την υπ' αριθ./15-06-2015 (α/α ελεγχis:/15-06-2015) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 782,27€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 938,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.720,99€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν: **α)** από το πόρισμα της από 15/06/2015 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 66 του ν.2238/1994 και ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ.1081/05), και **β)** από το πόρισμα της από 15/06/2015 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005, 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του επανελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./24-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ αποτέλεσε το πόρισμα της από 06/12/2012 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου,, και σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έχει υποπέσει:

- 1) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σε είκοσι (20) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας εκάστου 40€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυβείας αξίας 800,00€,
- 2) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, σε είκοσι (20) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας εκάστου 40€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυβείας αξίας 800,00€,
- 3) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, σε είκοσι (17) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας εκάστου 40€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυβείας αξίας 680,00€,
- 4) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σε είκοσι (17) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας εκάστου 50€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυβείας αξίας 850,00€ και
- 5) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, σε είκοσι (17) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας εκάστου 50€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυβείας αξίας 850,00€.

Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ:

Α) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Β) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Γ) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Δ) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και

Ε) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Οι ως άνω ΑΕΠ ΚΒΣ οριστικοποιήθηκαν με διοικητική επίλυση σε εφαρμογή του άρθρου 9 του ν. 2523/97.

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων έχει περαιώσει :

- τα οικον. έτη 200-2007 με την αποδοχή του με αριθμ./1/2009 απογραφικού δελτίου περαίωσης του ν. 3697/2008 και την εξόφληση του συνόλου της οφειλής ποσού 3.943,29 € και
- Τα οικον. έτη 2008-2010 με την αποδοχή του με αριθμ./2011 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 και την εξόφληση του συνόλου της οφειλής ποσού 1.857,18€,

ο έλεγχος εξέδωσε το από 17/02/2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010 για τα οικον. έτη 2008-2010, το οποίο ο προσφεύγων αποδέχτηκε την 26/02/2015. Ως εκ τούτου ο έλεγχος διενεργήθηκε - περιορίστηκε στα οικονομικά έτη 2006-2007.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ αφού έλαβε υπ' όψη του:

1. τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΒΣ, το είδος και την έκταση αυτών, όπως προκύπτουν από την από 06/12/2012 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/νσης Πελ/σου,
2. τις διατάξεις των άρθρων 30 §§ 3,4,6 και 7 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.),
3. τις διατάξεις των άρθρων 28, 30, 31, 32, 34, 48, 49 και 50 ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.),
4. το Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους για υπηρεσίες αρχιτεκτόνων 38%
5. τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν. 2859/2000,

α) διαπίστωσε ότι οι παραβάσεις που έχει υποπέσει ο προσφεύγων επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων και έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία **ανακριβή** για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006,

β) προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, ήτοι:

β.1) τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 στο ποσό των 101.133,65€ και στο ποσό των 86.248,64€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα και

τα ακαθάριστα έσοδα της δευτερεύουσας δραστηριότητας (δημόσια έργα κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητοδρόμους, εθνικές και επαρχιακές οδούς), σύμφωνα με τα δηλωθέντα, ήτοι στο ποσό των 368.268,30€ και στο ποσό των 78.455,54€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα και

β.2) τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 στο ποσό των 75.850,24 € και στο ποσό των 58.968,20€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα, και

τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την δευτερεύουσα δραστηριότητα (δημόσια έργα κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητοδρόμους, εθνικές και επαρχιακές οδούς) εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94, στο ποσό των 73.653,66€ και στο ποσό των 15.691,10€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα και

γ) προσδιόρισε το σύνολο των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν. 2859/2000, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ύπαρξη περαίωσης. Ακυρωτέες οι καταλογίστηκες πράξεις καθώς η φορολογική αρχή μη νομίμως επανήλθε διενεργώντας έλεγχο σε περαιωμένες χρήσεις. Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων αποδεχόμενος το υπ. αριθμ./11-03-2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της Δ.Ο.Υ ΚΡΑΝΙΔΙΟΥ και καταβάλλοντας τον φόρο περαίωσης, ο οποίος ανήλθε στο ποσό των 3.943,29€, περαίωσε τις επίδικες χρήσεις 2005 και 2006.
2. Ακόμη και εάν ήθελε κριθεί ότι η φορολογική αρχή νομιμοποιούνταν να διενεργήσει επανέλεγχο, οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των χρήσεων 2005 και 2006, πρέπει να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν διότι στην περίπτωση του δεν χωρεί εξωλογιστικός αλλά μόνον λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών του.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και των άρθρων 4,30,32,34, και 48,49,50 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν έως 31/12/2006. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει με σαφήνεια ότι για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων και η ανακρίβεια πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζει τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τις με αριθμ. 144/2014 και 385/2015 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.
4. Συγκεκριμένα, α) για τη χρήση 2005, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ανέρχεται στο ποσό των 96.443,90€ ενώ το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών για εκτέλεση έργων προς το Δημόσιο ανέρχεται στο ποσό των 368.268,30€. Οπότε το ποσοστό της αποκρυσταλλικής ύλης, ήτοι τα 800€ που αντιστοιχούν στην αξία των 20 ΑΠΥ,

προσδιορίζεται στο 0,82% των ακαθαρίστων εσόδων από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος και στο 0,21% των ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών για εκτέλεση έργων προς το Δημόσιο και β) για τη χρήση 2006, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ανέρχεται στο ποσό των 78.455,54€ ενώ το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών για εκτέλεση έργων προς το Δημόσιο ανέρχεται στο ποσό των 82.131,39€. Οπότε το ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως ύλης, ήτοι τα 800€ που αντιστοιχούν στην αξία των 20 ΑΠΥ, προσδιορίζεται στο 0,98% των ακαθαρίστων εσόδων από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος και στο 0,92% των ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών για εκτέλεση έργων προς το Δημόσιο, όταν κατά την άποψη της Διοίκησης, ποσοστό μέχρι το 3% δεν θεωρείται ότι είναι «Μεγάλης έκτασης».

5. Η αρχή της διάκρισης των εισοδημάτων ανάλογα με την πηγή της προέλευσης τους (άρθρο 4 του ν.2238/1994). Οι καταλογιζόμενες παραβάσεις χρήσεων 2005 και 2006 αναφέρονται στο εισόδημα του από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος Ζ' πηγής (άρθρο 48 του ν.2238/94 υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος αρχιτέκτονα) και ως εκ τούτου σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζουν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που έχουν δηλωθεί και προέρχονται από τη δραστηριότητα του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 εισόδημα από τεχνικές υπηρεσίες – Δ' πηγή. Ως εκ τούτου, το εισόδημα του από εμπορικές επιχειρήσεις πρέπει να κριθεί ως ειλικρινές ως έχει δηλωθεί στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις χρήσεων 2005 και 2006.
6. Εάν ήθελε κριθεί ότι η ανακρίβεια των βιβλίων λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης ώστε να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων και ώστε να επηρεάζει τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων τότε πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 48-50 του ν. 2238/1994 και τα καθαρά κέρδη να προσδιοριστούν εξωλογιστικά ως εξής: Α) χρήση 2005: $96.443,90 + 800,00 = 97.243,90 \times 53,20\% = 51.773,75\text{€}$ και β) χρήση 2006: $81.131,39 + 800,00 = 82.931,39 \times 53,20\% = 44.119,95\text{€}$
7. Ο αποκλεισμός του, από τη δυνατότητα για διοικητική επίλυση της διαφοράς αντίκειται στις αρχές ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθιστά άκυρες τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/07-10-2015 έγγραφο, προκειμένου να μας γνωρίσει ποιες πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης διαπιστώθηκαν, εκτός από τη μη έκδοση είκοσι (20) Α.Π.Υ. αξίας εκάστης 40€ συνολικής αξίας 800€, για εκάστη ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά ή καθιστούσαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος και ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο να διενεργηθούν ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, κατά τον

επανελέγχο βάσει νέων στοιχείων που πραγματοποίησε η Υπηρεσία στα βιβλία του προσφεύγοντος για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1- 31/12/2005 και 01/01-31/12/2006.

Η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, με το αριθμ. πρωτ./12-10-2015 σχετικό έγγραφό της, (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/15-10-2015), μας απάντησε:

«Σε απάντηση του ως άνω σχετικού σας εγγράφου σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

Με την ως άνω ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή ο αντίδικος στέφεται κατά των αναφερόμενων σε αυτή οριστικών πράξεων χωρίς όμως να αντικρούει το πραγματικό γεγονός της μη έκδοσης των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων. Από τα στοιχεία του φακέλου της επίδικης υπόθεσης και τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι ο αντίδικος επαναλαμβανόμενα ενήργησε παρανόμως και δεν εξέδιδε, ως όφειλε σύμφωνα με ότι ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 2 Π.Δ. 186/92, τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία προς απεικόνιση των εμπορικών πράξεων στις οποίες προέβη.

Τόσο στην από 07/12/2012 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Πελ/σου όσο και στην από 15/06/2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ αναφέρεται ότι για έκαστη ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν εκδόθηκαν (20) ΑΠΥ γεγονός το οποίο, λόγω του μεγάλου πλήθους των συναλλαγών που αποκρύφτηκαν επηρεάζει αδιαμφισβήτητα το κύρος των βιβλίων και συγκεκριμένα να κρίνονται για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους ανακριβή, καθόσον σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις τις παρ. 7 αρθρ.30 ΚΒΣ «... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) ... β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.»

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των κατασχεθέντων μονάδων Η/Υ, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Πελ/σου, οι συναλλαγές που αποκρύφτηκαν αφορούν αμοιβές παροχής υπηρεσιών για πραγματοποιηθείσες τοπογραφικές μελέτες. Οι τοπογραφικές μελέτες αφορούσαν ακίνητα στο Νομό Αργολίδας στο Δήμο σύμφωνα με τους συνημμένους πίνακες στην έκθεση ελέγχου στο ΣΔΟΕ. Σύμφωνα με τον έλεγχο, οι ως άνω συναλλαγές είναι απροσδιόριστης αξίας και το ποσό των 40€ για τη χρήση 2005 και των 50€ για τη χρήση 2006 ορίστηκαν από το ΣΔΟΕ ως ελάχιστα αξία της κάθε απόδειξης έπειτα από δήλωση του ελεγχόμενου (έκθεση επανελέγχου σελ.11).

Εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι ορθώς και νομίμως ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του αντιδίκου ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 περ.γ' υποπ. α2.γ. για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή και μη έκδοση στοιχείων ή και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό

(4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει τα πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000€).

Από τα ως άνω αναφερόμενα, όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των αρ.30 του Κ.Β.Σ. και των αρ.4,30,32,34 και 48,49,50 του Ν. 2238/94 πρέπει να απορριφθούν ως αόριστα και αβάσιμα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 3259/2004 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 του ν. 3697/2008:

«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68§2 περιπτ. α' του ν. 2238/1994:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περιπτ. β' του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α'276) και ισχύει σύμφωνα με την περιπτ. ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου από 22/12/2006 και μετά) :

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α.....

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2004-2007 με την αποδοχή του αριθμ./16-03-2009 απογραφικού δελτίου περαίωσης ν. 3697/2008 και την εξόφληση του συνόλου της οφειλής ποσού 3.943,29 € .

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 06/12/2012 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου,, και, ο προσφεύγων έχει υποπέσει:

- 1) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σε είκοσι (20) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας έκαστου 40€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 800,00€.
- 2) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, σε είκοσι (20) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας έκαστου 40€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 800,00€.
- 3) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, σε είκοσι (17) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας έκαστου 40€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 680,00€.
- 4) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σε είκοσι (17) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας έκαστου 50€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 850,00€ και
- 5) Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, σε είκοσι (17) παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση ισάριθμων φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ.) αξίας έκαστου 50€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες σε πελάτες του, συνολικής αποκρυσβείσας αξίας 850,00€.

Επειδή, για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ:

Α) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Β) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Γ) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Δ) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και

Ε) Η υπ' αριθμ./08-01-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00€ €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 13§§2,3 και 5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Οι ως άνω ΑΕΠ ΚΒΣ οριστικοποιήθηκαν με διοικητική επίλυση σε εφαρμογή του άρθρου 9 του ν. 2523/97.

Επειδή, η ως άνω έκθεση των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΛ/ΣΟΥ εστάλη στις 10/12/2012 με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και παραλήφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, την 11/12/2012 (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ).

Η έκθεση αυτή περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ μετά την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του με αριθμ./16-03-2009 απογραφικού δελτίου περαίωσης ν.3697/2008 και επομένως η ως άνω έκθεση αποτελεί νέο στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ εξέδωσε την με αριθμ./24-12-2013 εντολή ελέγχου, βάσει νέων στοιχείων, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι καταλογιστικές πράξεις είναι ακυρωτές καθώς η φορολογική αρχή μη νομίμως επανήλθε διενεργώντας έλεγχο σε περαιωμένες χρήσεις, είναι αβάσιμος.

Επιπλέον, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του 2015, ήτοι εντός της προθεσμίας που το Δημόσιο έχει δικαίωμα κοινοποίησης των πράξεων αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/07/2013.

Επειδή, με το άρθρο 72§44 του ν. 4174/2013, όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66, με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015(ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του Ν.2238/1994».

Επειδή, ο προσφύγων θέτει θέμα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων άρθρου 72§44 του ν. 4174/2013. Ωστόσο, ο σχετικός έλεγχος ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι της Διοίκησης (άρθρα 87§2 και 93§4 του Συντάγματος), η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) ...,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) ...,

ε) ...,

στ) ...

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) ...,

η) ...,

θ) ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, εν προκειμένω, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/07-10-2015 έγγραφο, προκειμένου να μας γνωρίσει ποιες πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης διαπιστώθηκαν, εκτός από τη μη έκδοση είκοσι (20) Α.Π.Υ. αξίας εκάστης 40€ συνολικής αξίας 800€, για εκάστη ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά ή καθιστούσαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος και ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο να διενεργηθούν ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, κατά τον επανέλεγχο βάσει νέων στοιχείων που πραγματοποίησε η Υπηρεσία σας στα βιβλία του προσφεύγοντος για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1- 31/12/2005 και 01/01-31/12/2006. εισοδήματος.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, με το αριθμ. πρωτ./12-10-2015 σχετικό έγγραφό της, (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2015 ΕΜΠ/15-10-2015), μας απάντησε μεταξύ άλλων ότι « όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των αρ.30 του Κ.Β.Σ. και των αρ.4,30,32,34 και 48,49,50 του Ν. 2238/94 πρέπει να απορριφθούν ως αόριστα και αβάσιμα καθώς από τα στοιχεία του φακέλου της επίδικης υπόθεσης και τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων επαναλαμβάνόμενα ενήργησε παρανόμως και δεν εξέδιδε, ως όφειλε σύμφωνα με ότι ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 2 Π.Δ. 186/92, τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία προς απεικόνιση των εμπορικών πράξεων στις οποίες προέβη.

Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι για εκάστη ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο δεν εκδόθηκαν (20) ΑΠΥ γεγονός το οποίο, λόγω του μεγάλου πλήθους των συναλλαγών που αποκρύφτηκαν επηρεάζει αδιαμφισβήτητα το κύρος των βιβλίων και συγκεκριμένα να κρίνονται για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους ανακριβή...».

Επειδή, περαιτέρω, στην από 06/12/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ΣΔΟΕ Πελ/σου:

α) στο κεφάλαιο ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ – ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΑΝΕΠΙΣΗΜΩΝ αναφέρεται ότι: «Πρόκειται για δύο μονάδες Η/Υ intel Pentium & Quest με αριθμό των οποίων τα αρχεία επεξεργαστήκαμε στα γραφεία της υπηρεσίας μας και διαπιστώσαμε ότι ο, πολιτικός μηχανικός με έδρα το Αργολίδας έχει συντάξει τοπογραφικά διαγράμματα ως κάτωθι και (επισυνάπτεται κατάσταση με 20 τοπογραφικά διαγράμματα στη χρήση 2005 και 20 τοπογραφικά διαγράμματα στη χρήση 2006 με το ονοματεπώνυμο του εργοδότη, την τοποθεσία του ακινήτου, το είδος μελέτης, το χρόνο μελέτης και το όνομα του αρχείου).»

β) στο κεφάλαιο ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ αναφέρεται ότι:

«Από αντιπαραβολή των ανωτέρω ανεπίσημων με τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία που εκδίδει η επιχείρηση διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος έχει πραγματοποιήσει τοπογραφικές μελέτες για τους κάτωθι χωρίς να έχει εκδώσει τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθρου 13§1, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13§§2,3 και 5, 6§1 και 2§1 του Π.Δ.186/1992 των άρθρων 1 και 5§3 του ν.1809/88 και(επισυνάπτεται κατάσταση με 20 τοπογραφικά διαγράμματα στη χρήση 2005 και 20 τοπογραφικά διαγράμματα στη χρήση 2006, με το ονοματεπώνυμο του εργοδότη, την τοποθεσία του ακινήτου και το χρόνο μελέτης).»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ.) για καμία τοπογραφική μελέτη που συνέταξε στους πελάτες του, στις χρήσεις 2005 και 2006. Επιπλέον, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, λόγω μη έκδοσης των ΑΠΥ είναι απροσδιόριστης αξίας και το ποσό των 40€ για τη χρήση 2005 και το ποσό των 50€ για τη χρήση 2006, ορίστηκαν από το ΣΔΟΕ ως ελάχιστη αξία της κάθε απόδειξης, έπειτα από δήλωση του προσφεύγοντος (σελίδα 11 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 2005 και 2006 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για το αντίθετο, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι με αριθμ. 144/2014 και 385/2015 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας που επικαλείται ο προσφεύγων, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη στην υπό κρίση προσφυγή καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§§1,2 του ν. 2238/1994:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα ($3/5$) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. **β)** ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. **δ)** ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς

προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντίατρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, **αρχιτέκτονα, μηχανικού**, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49§5 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«5. Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών, ως εξής:

α. Τριάντα οκτώ τοις εκατό (**38%**) για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων.

Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα. Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.

ββ. Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).

...

δδ. Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων.».

Επειδή, με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις), ορίζεται ότι:

«Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτό κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50§§1,2,3,6 του ν.2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις), ορίζεται ότι:

«**1.** Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος.

Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές.

Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου. Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελματών.

6. Ειδικά, για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματός τους γίνεται με εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται:

α. Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.

β. Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.».

Επειδή, όταν από τα βιβλία και στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία αρχιτέκτονα – μηχανικού προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή του άρθρου 49§5 του ν.2238/1994, ο συντελεστής αυτός προσαυξάνεται κατά 20%. Στη συνέχεια στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του αρχιτέκτονα – μηχανικού κρίνονται ανακριβή, η προσαύξηση που ορίζεται σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού με το άρθρο 50§4 του ν. 2238/1994 θα εφαρμοστεί στον παραπάνω προσαυξημένο συντελεστή. (σχετικό έγγραφο Υπ. Οικονομικών 1064069/1029/28-06-99)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§§3,4 του ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις), ορίζεται ότι:

«3. Τα ακαθάριστα εσόδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα

λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.

Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας."

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

4. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα εσοδά τους, ως εξής:

α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α` και γ` της προηγούμενης παραγράφου.

β) Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περίπτωσης β` της προηγούμενης παραγράφου.

γ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000:

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με την §39.9 της 3/1992 εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. του Υπ. Οικονομικών επισημαίνεται ότι: «Σε περίπτωση υπάρξεως περισσότερων κλάδων στην επιχείρηση, ανεπάρκειες που αφορούν τον ένα κλάδο της επιχειρήσεως, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και των υπολοίπων κλάδων. Αν επομένως στην έκθεση ελέγχου διαπιστώνονται παραλείψεις και πλημμέλειες, οι οποίες σύμφωνα με τον ΚΒΣ δεν αποτελούν παραβάσεις, θα πρέπει εν πάση περιπτώσει να προσδιορισθεί λογιστικώς το εισόδημα του κλάδου αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αριθμ. 3397/1988 απόφαση του ΣτΕ, αν απορριφθούν τα έσοδα ενός κλάδου, δεν απορρίπτονται κατ' ανάγκη τα αποτελέσματα του δευτέρου κλάδου, αν δεν διαπιστωθούν πράξεις που να αφορούν ή να επηρεάζουν τα αποτελέσματα αυτού.

Επειδή, εν προκειμένω, από την από 15/06/2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 66 του ν.2238/1994 και ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ.1081/05) της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προκύπτει ότι:

α) ο προσφεύγων έχει μια κύρια δραστηριότητα (υπηρεσίες αρχιτεκτόνων) με Συντελεστή Καθαρού Κέρδους 38% και μια δευτερεύουσα δραστηριότητα (εργολάβος δημοσίων και δημοτικών έργων, κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητόδρομους, εθνικές και επαρχιακές οδούς) που τα έσοδά της φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, ήτοι με Συντελεστή Καθαρού Κέρδους 10%,

β) η αποκρυβείσα ύλη ύψους 800€ για τη χρήση 2005 και ύψους 800€ για τη χρήση 2006 αφορά αποκλειστικά την κύρια δραστηριότητα του αρχιτέκτονα μηχανικού και

γ) έγινε διαχωρισμός των δαπανών που αφορούν την κάθε δραστηριότητα βάσει των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2005 και 2006 ανακριβή, προσδιόρισε δε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά ως εξής:

1) τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 στο ποσό των 101.133,65€ και στο ποσό των 86.248,64€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα και

τα ακαθάριστα έσοδα της δευτερεύουσας δραστηριότητας (δημόσια έργα κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητοδρόμους, εθνικές και επαρχιακές οδούς), σύμφωνα με τα δηλωθέντα, ήτοι στο ποσό των 368.268,30€ και στο ποσό των 78.455,54€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα και

2) τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 στο ποσό των 75.850,24 € και στο ποσό των 58.968,20€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα, και

τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από την δευτερεύουσα δραστηριότητα (δημόσια έργα κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητοδρόμους, εθνικές και επαρχιακές οδούς) εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/94, στο ποσό των 73.653,66€ και στο ποσό των 15.691,10€, για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα.

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. των χρήσεων 2005 και 2006 αναφέρονται μόνο στην κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντος (υπηρεσίες αρχιτεκτόνων), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζονται τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα -καθαρά κέρδη) που προέρχονται από τη δραστηριότητα του άρθρου 34, τεχνικών επιχειρήσεων εισόδημα, είναι βάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των προβλεπόμενων διατάξεων, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα

- της δραστηριότητας από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων εξωλογιστικά στο ποσό των 101.133,65€ και στο ποσό των 86.248,64€ για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα, και
- της δραστηριότητας δημοσίων έργων ισόποσα με τα δηλωθέντα, ήτοι στο ποσό των 368.268,30€ και στο ποσό των 78.455,54€ για τις χρήσεις 2005 και 2006 αντίστοιχα.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος του προσφεύγοντος εξωλογιστικά και για τις δύο δραστηριότητές του, για τις χρήσεις 2005 και 2006, ήτοι:

Για τη δραστηριότητα του αρχιτέκτονα – μηχανικού:

1. προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη βάσει α) των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων προσαυξημένα με την αποκρυσταλλώση ύλη (λογιστικός προσδιορισμός) και β) εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τους προβλεπόμενους ΣΜΚΚ προσαυξημένους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του ν.2238/1994 και
2. έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό καθώς ήταν μεγαλύτερα από αυτά που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό, με τον περιορισμό των καθαρών κερδών αντιστοιχούντων σε συντελεστή καθαρού κέρδους 75%.

Για τη δραστηριότητα των δημοσίων έργων

Προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη με συντελεστή 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων ήτοι διπλασίασε τον προβλεπόμενο συντελεστή 10% σύμφωνα με το άρθρο 34§4 του ν. 2238/94.

Επειδή, ο προσφεύγων ασκεί τη δραστηριότητα του ελεύθερου επαγγελματία, αρχιτέκτονα μηχανικού, ο ισχυρισμός του, ότι στην περίπτωση ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του, τα καθαρά κέρδη της εν λόγω δραστηριότητας, προσδιορίζονται εξωλογιστικά τεκμαρτώσ σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 49 και 50 του ν. 2238/1994, είναι βάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει από την σελίδα 3 της από 15/06/2015 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης, βάσει βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο προσφεύγων για τον κλάδο των ελευθέρων επαγγελματιών έχουν ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2006	2007
1.ΔΑΠΑΝΕΣ		
Α. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	124,18	358,05
Β. Παροχές τρίτων, φόροι – τέλη	2.030,98	4.873,79
Γ. Διάφορα έξοδα	16.431,68	20.509,56
Δ. Αποσβέσεις παγίων	390,00	492,25
2.ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	18.976,84	26.233,65
3.ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ	96.443,90	82.131,39
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ 38%	43.881,97	37.451,91
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	77.467,06	55.897,74

Επειδή, από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι πραγματικές δαπάνες βάσει βιβλίων και στοιχείων ποσού 18.976,84€ της χρήσης 2005 και ποσού 26.233,65€ της χρήσης 2006 βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία, με τις τεκμαρτές δαπάνες ποσού 52.561,93€ (=96.443,90€-43.881,97€) της χρήσης 2005 και ποσού 44.679,48€ (=82.131,39€ - 37.451,91€) της χρήσης 2006, που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή 38% των αρχιτεκτόνων, δεδομένου ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι πάνω από ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.

Επειδή, για τον εξωλογιστικό – τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών κερδών από την **κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες αρχιτεκτόνων**, έχουν εφαρμογή οι ΣΚΚ ως ακολούθως:

α) για μελέτη επίβλεψη κτιριακών έργων με την εφαρμογή του συντελεστή **38%** που ορίζεται στο άρθρο 49§5 περιπτ.α' προσαυξημένο κατά 20%, καθώς υπάρχει προφανής δυσαναλογία μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, ήτοι ο συντελεστής διαμορφώνεται σε 45.60%. Στη συνέχεια ο προσαυξημένος αυτός συντελεστής προσαυξάνεται με 40%, όπως ορίζεται με το άρθρο 50§4 του ν. 2238/1994, ήτοι $45.60\% \times 40\% = 63,84\%$.

β) για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων, με την εφαρμογή του συντελεστή **17%** που ορίζεται στο άρθρο 49§5 περιπτ.α' προσαυξημένο κατά 20%, καθώς υπάρχει προφανής δυσαναλογία μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, ήτοι ο συντελεστής διαμορφώνεται σε 20,40%. Στη συνέχεια ο προσαυξημένος αυτός συντελεστής προσαυξάνεται με 40%, όπως ορίζεται με το άρθρο 50§4 του ν. 2238/1994, ήτοι $20,40\% \times 40\% = 28,56\%$.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση τα καθαρά κέρδη από την κύρια δραστηριότητα του αρχιτέκτονα μηχανικού, διαμορφώνονται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005)

Καθαρά κέρδη ελευθέρου επαγγέλματος – αρχιτέκτονα μηχανικού:

Για μελέτη επίβλεψη κτιριακών έργων	:	100.301,65 X 63,84% =	64.032,57 €
Για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων	:	832,00 X 28,56% =	<u>237,62 €</u>
Συνολικά καθαρά κέρδη	:		64.270,19 €

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)

Καθαρά κέρδη ελευθέρου επαγγέλματος:

Για μελέτη επίβλεψη κτιριακών έργων	:	85.416,64 X 63,84% =	54.529,98 €
Για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων	:	832,00 X 28,56% =	<u>237,62 €</u>
Συνολικά καθαρά κέρδη	:		54.767,60 €

Επειδή, με την παρούσα απόφαση τα καθαρά κέρδη από την δευτερεύουσα δραστηριότητα των δημοσίων έργων, διαμορφώνονται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005)

Καθαρά κέρδη από δημόσια έργα: 368.268,30 X 10% = 36.826,83€

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)

Καθαρά κέρδη από δημόσια έργα: 78.455,54 X 10% = 7.845,55€

Επειδή, δεδομένου ότι ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ανακριβή για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006, ορθώς προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2589/200, στο ποσό των 548.381,15 και στο ποσό των 164.704,18€, αντίστοιχα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/06/2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/07/2015** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του **Α.Φ.Μ.**....., και συγκεκριμένα:

1. **Τη μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./15-06-2015 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οικονομικού έτους 2006, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

- 2. Την μερική αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./15-06-2015 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, οικονομικού έτους 2006, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
- 3. Την απόρριψη** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./15-06-2015 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.
- 4. Την απόρριψη** αυτής ως προς την υπ' αριθμ./15-06-2015 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

A. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα από δημόσια έργα	368.268,30 €	368.268,30 €
Ακαθάριστα έσοδα από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων	101.133,65 €	101.133,65 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	469.401,95 €	469.401,95 €

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα από δημόσια έργα	78.455,54 €	78.455,54 €
Ακαθάριστα έσοδα από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων	86.248,64 €	86.248,64 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	164.704,18 €	164.704,18 €

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Καθαρά κέρδη από δημόσια έργα	73.653,66 €	36.826,83 €
Καθαρά κέρδη από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων	75.850,24 €	64.270,19 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	149.503,90 €	101.097,02 €

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Καθαρά κέρδη από δημόσια έργα	15.691,10 €	7.845,55 €
Καθαρά κέρδη από υπηρεσίες αρχιτεκτόνων	58.968,20 €	54.767,60 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	74.659,30 €	62.613,15 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2006 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2005):

- Φόρος Εισοδήματος :

Διαφορά φόρου	6.745,49
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	9.786,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.840,08

- Φ.Π.Α.

Διαφορά Φ.Π.Α.	880,83
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	1.056,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.937,82

Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2006):

- Φόρος Εισοδήματος :

Διαφορά φόρου	6.426,28
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	7.711,54
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.137,82

- Φ.Π.Α.

Διαφορά Φ.Π.Α.	782,27
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	938,72
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.720,99

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).