

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

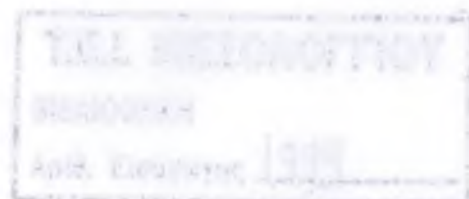


ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ & ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ
ΤΣΙΝΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
ΤΣΟΥΝΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΨΙΩΧΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2008



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ & ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΤΣΙΝΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ (Α.Μ. 8748)

ΤΣΟΥΝΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ (Α.Μ. 7718)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΨΙΩΧΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ-ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Εννοιολογικός προσδιορισμός	1
2. Παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστές	3
3. Χαρακτηρισμός εργοληπτικής επιχείρησης	4
4. Παροχές υπηρεσιών	5
5. Τεχνικά έργα – εργολαβία και υπεργολαβία	6
6. Ένταξη σε κατηγορίες βιβλίων των τεχνικών επιχειρήσεων	7
7. Οικοδομικές επιχειρήσεις	7
8. Ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών	10
9. Τα ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων	11
10. Εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων	11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Νομοθεσία	14
2. Τηρούμενα βιβλία	14
3. Τιμολόγια	16
4. Ισχύουσες διατάξεις	17
5. Εφαρμογή της ερμηνείας της παραγρ. 12.5.1 της εγκυκλίου 3/92	19
6. Αποδείξεις	20
7. Δελτίο αποστολής υλικών	23
8. Θεώρηση στοιχείων	24
9. Έκδοση τιμολογίων αποδείξεων και δελτίων αποστολής	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Ο ΝΟΜΟΣ 2238/94 ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ & ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Φορολογία εταιρειών και κοινοπραξιών άρθρο 10 ν.2238/94	27
2. Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων ν. 2234/94	30

3. Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων κατ' άρθρο 34 Ν. 2238/94	32
4. Η φορολογία των οικοδομικών επιχειρήσεων	37
5. Επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων και ιδιωτικών έργων	39
6. Λογιστικός προσδιορισμός κερδών τεχνικών & οικοδομικών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994	44
7. Προσδιορισμός των κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων σε περίπτωση πώλησης των ανεγειρόμενων οικοδομών πριν από την αποπεράτωση τους	52
8. Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών (άρθ. 35)	55
9. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επιμέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές (άρθ. 36)	58
10. Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα εργοληπτών τεχνικών Έργων	59
11. Παρακράτηση φόρου από πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών προς το Δημόσιο κ.λπ.	60
12. Παρακράτηση φόρου από τις προμήθειες εξωτερικού	61
13. Παρακράτηση φόρου από παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν. 3522/2006

1. Άρθρο 12 του ν. 3522/2006 «Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών»	63
2. Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος τεχνικών επιχειρήσεων	68
2.1. Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων	68
2.2. Καθαρά κέρδη εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων	69
2.3. Αξία οικοδομών κατά ΦΠΑ. Ν. 2859/2000. άρθρο 19	71
2.4. Έλεγχος ειδικής δήλωσης ΦΠΑ μεταβίβασης ακινήτου	72
2.5. Έλεγχος δηλούμενης αξίας οικοδομών	76
2.6. Φορολογητέα καθαρά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων ατομικών, Ο.Ε., ΕΕ, κοινοπραξιών, κοινωνιών που τηρούν	

βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ.	80
2.7. Ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λ.π.)	81
2.8. Λογιστικός προσδιορισμός κερδών Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π. όταν συμμετέχει σ' αυτές Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λ.π.	82
2.9. Προσδιορισμός καθαρών κερδών Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. που ασχολούνται με τεχνικά έργα ή πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών	83
2.10. Τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων πώλησης ανεγειρόμενων οικοδομών και κατασκευής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, προσδιορίζονται από το οικον. έτος 2003 με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος	85
2.11. Χρόνος έναρξης του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών και οικοδομικών ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.	87
2.12. Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων οικοδομικών επιχειρήσεων	89
2.13. Φορολογητέα καθαρά κέρδη οικοδομικών ατομικών επιχειρήσεων, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξιών, κοινωνιών που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ.	90
2.14. Ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Παρακράτηση 3% σε εισφορά έργων	93
3. Μεταβατικό στάδιο	95
3.1. Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων	96
3.2. Συμψηφισμός ζημιάς κλάδου νέων έργων με τεκμαρτά κέρδη του κλάδου παλαιών έργων	96
4. Συντελεστές φορολογίας τεχνικών επιχειρήσεων	96
4.1. Ατομικές επιχειρήσεις	96
4.2. Ομόρρυθμες – ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού Δικαίου	97
4.3. Κοινοπραξίες	97
4.4. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994	98
5. Αλλαγές στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων	98

6. Επισημάνσεις	102
6.1. Ακαθάριστα έσοδα	102
6.2. Εισφορά δημοσίου έργου	102
6.3. Καθαρά κέρδη	103
7. Παραδείγματα	104
8. Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από τεχνικές επιχειρήσεις	108
9. Αντικειμενικό σύστημα εξεύρεσης του ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών (άρθρα 35 και 36 Ν. 2238/94, άρθρο 20 Ν. 3610/07)	114
10. Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις (Υπ. Οικ. 1019894/15.2.2008/Πολ. 1035)	115
10.1. Αποτίμηση στοιχείων απογραφής	119
11. Μέθοδοι φοροδιαφυγής	124
12. Έλεγχος τεχνικών επιχειρήσεων	126
12.1. Έλεγχος βιβλίων και στοιχείων	126
12.2. Έλεγχος φορολογικών δηλώσεων	127
Βιβλιογραφία	129

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.3522/06, επήλθαν σημαντικές αλλαγές για τις οικοδομικές και τις τεχνικές επιχειρήσεις τόσο ως προς τα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., όσο και ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

Ως προς τον Κ.Β.Σ., καθιερώθηκε η υποχρεωτική τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, για ορισμένες οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις με κριτήριο τον τζίρο, την εταιρική μορφή και τη συμμετοχή σε αυτές ΑΕ, ΕΠΕ ή άλλων προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ. Καταργήθηκε η ειδική ένταξη στα βιβλία Γ' κατηγορίας των επιχειρήσεων (ατομικών, ΟΕ, ΕΕ, κ.λπ. στις οποίες δεν συμμετέχουν ΑΕ, ΕΠΕ, κ.λπ.) που αναλαμβάνουν την κατασκευή δημόσιων έργων προϋπολογισμού άνω του 1.500.000 ευρώ. Οι επιχειρήσεις αυτές εντάσσονται πλέον, σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα με τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα.

Στη φορολογία εισοδήματος εισάγεται ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος όλων των τεχνικών επιχειρήσεων, καθώς και των οικοδομικών επιχειρήσεων που στην εταιρική τους σύνθεση μετέχουν ΑΕ, ΕΠΕ, και λοιπά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ. Κριτήριο εφαρμογής του λογιστικού τρόπου αποτελεί η ημερομηνία ανάληψης του έργου για τις τεχνικές και έκδοσης της οικοδομικής άδειας για τις οικοδομικές επιχειρήσεις.

Στην παρούσα εργασία, η οποία δομείται σε τέσσερα κεφάλαια, επιχειρείται η καταγραφή και αποτύπωση των νέων διατάξεων του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992) και της φορολογίας εισοδήματος (Ν 2238/1994), που εισήχθησαν με τα άρθρα 12 και 28 του Ν 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και αναφέρονται στις εταιρείες ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (εφεξής «οικοδομικές εταιρείες») καθώς και σε αυτές που ασχολούνται με την ανάληψη και εκτέλεση ιδιωτικών και δημοσίων τεχνικών έργων (εφεξής «τεχνικές εταιρείες»).

Με τις ρυθμίσεις του άρθρου 12 Ν 3522/2006, τροποποιείται ολόκληρο το άρθρο 34 του Ν 2238/1994, και θεσπίζονται νέες διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος των οικοδομικών και τεχνικών εταιρειών, ενώ με τις αντίστοιχες ρυθμίσεις των παρ. 2 και 6 (κατά κύριο λόγο) του άρθρου 28 του

ίδιου ως άνω Ν 3522/2006, επέρχονται ορισμένες ουσιώδεις τροποποιήσεις στις διατάξεις του ΚΒΣ για τις εταιρείες αυτές.

Για τις ως άνω τροποποιήσεις και αλλαγές έχει δημοσιευθεί η Πολ. 1024/15-02-2007, στην οποία εξειδικεύονται, αναλύονται και παρέχονται οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

Σημειώνεται εδώ, ότι οι νέες αυτές διατάξεις έχουν εφαρμογή από 01-01-2007 και για μεν τις οικοδομές ισχύουν για αυτές των οποίων η άδεια εκδίδεται από την ημερομηνία αυτή και μετά, για δε τα τεχνικά έργα, για αυτά που αναλαμβάνονται (άρα συμβασιοποιούνται) από την ίδια ημερομηνία και εφεξής.

Αυτό, λοιπόν, σημαίνει ότι για όλες τις οικοδομές που η άδεια οικοδομής εκδόθηκε έως 31-12-2006 αλλά και για όλα τα τεχνικά έργα που έχουν αναληφθεί έως την ημερομηνία αυτή (31.12.2006), οποτεδήποτε και εάν ολοκληρωθούν οι εργασίες εκτέλεσης και πώλησης, έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2238/1994.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 1^ο

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ- ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Εννοιολογικός προσδιορισμός

Η μελέτη των τεχνικών επιχειρήσεων, προϋποθέτει την γνώση και αποσαφήνιση των παρακάτω εννοιών :

α. Εργολαβία. Σύμφωνα με το άρθρο 681 του Α.Κ., εργολαβία είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου, κατά την οποία ο μιν εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση του έργου, ο δε εργοδότης σε καταβολή της αμοιβής, που συμφωνήθηκε. Κατά συνέπεια τα βασικά στοιχεία της έννοιας της εργολαβίας, με τα οποία διακρίνεται αυτή από άλλες παραπλήσιες συμβατικές σχέσεις και ιδίως από τη σύμβαση μίσθωσης εργασίας και τη σύμβαση πώλησης, είναι: η εκτέλεση έργου, η απόληψη αμοιβής και η σύναψη συμφωνίας.

β. Υπεργολαβία. Υπεργολαβία έχουμε όταν ο εργολάβος αναθέτει την εκτέλεση του έργου που έχει αναλάβει ή ένα μέρος του έργου, σε κάποιο άλλο πρόσωπο, τον υπεργολάβο, ο οποίος αναλαμβάνει την κατασκευή του έναντι ορισμένης αμοιβής, χρησιμοποιώντας εργάτες, οι οποίοι μισθοδοτούνται και αμείβονται από αυτόν (τον υπεργολάβο).

γ. Εργολάβος. Εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικών έργων είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει ως κύρια επαγγελματική απασχόλησή του, την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων, δηλαδή οικοδομικών, λιμενικών, υδραυλικών, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργων υπαίθρου γενικά, άσχετα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

δ. Εργολαβικές επιχειρήσεις. Είναι εκείνες οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την εκτέλεση εργασιών, για την κατασκευή τεχνικού έργου που συνδέεται με το έδαφος. Συνεπώς στην έννοια του εργολάβου, δεν περιλαμβάνονται, κατ' αρχήν, οι προμηθευτές οικοδομικών προϊόντων, οι οποίοι ασκούν εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση, έστω και αν αυτοί, κατά τις συναλλακτικές συνήθειες, εκτός από την πώληση των προϊόντων της επιχείρησής τους εκτελούν και την παρεπόμενη εργασία της τοποθέτησής τους στο

πλαίσιο του όλου εκτελούμενου έργου. Τούτο συμβαίνει γιατί το κύριο στοιχείο, στις περιπτώσεις αυτές, είναι η πώληση του είδους και όχι η ανάληψη κατασκευής έργου.

ε. Τεχνικά έργα. Ως τεχνικά έργα νοούνται τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά έργα υπαίθρου και όχι η κατασκευή βιομηχανικών και βιοτεχνικών προϊόντων (Σ.τ.Ε. 1582/64, 227/1961 και Φορ.Εφ.Αθηνών 2504/74). Στην περίπτωση οικοδομικών έργων, εργολαβικές εργασίες, ειδικότερα, είναι εκείνες που αφορούν τις κατεδαφίσεις, εκσκαφές θεμελίων, κατασκευής μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, ξυλουργικές εργασίες, υδροχρωματισμούς και ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων κ.λπ. που έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία συστατικών μερών του ακινήτου.

στ. Υλικά. Το Σ.τ.Ε. με την 792/1982 απόφασή του δέχεται ότι, ως χρησιμοποιούμενα υλικά λογίζονται μόνο τα υλικά για το έργο αυτό καθ' αυτό, δηλαδή εκείνα που ενσωματώνονται σ' αυτό για την υλική διαμόρφωσή του, και όχι τα κάθε είδους εφόδια, τα οποία δεν ενσωματώνονται στο έργο αυτό καθαυτό, αλλά χρησιμοποιούνται για την κίνηση του παραγωγικού μηχανισμού της οικείας εργολαβικής επιχείρησης, όπως είναι τα καύσιμα, τα λιπαντικά των μηχανημάτων κ.λπ.

Τέλος, οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται:

α) Στις οικοδομικές, που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, δηλαδή αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων κ.λπ., είτε με ανάθεση των οικοδομικών εργασιών σε εργολάβους για λογαριασμό τους είτε με απευθείας ανέγερση των οικοδομών από τις ίδιες (αυτοεπιστασία κ.λπ.). Οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να διακρίνονται από τις επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων, οι οποίες περιορίζονται στην αγορά και πώληση ετοιμών οικοδομών

και β) στις κυρίως τεχνικές, που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων για λογαριασμό τρίτων, δημοσίων φορέων ή ιδιωτικών εταιρειών (δημόσια έργα, ανέγερση φραγμάτων, κατασκευή δρόμων κ.λπ., ιδιωτικά έργα ως κατασκευές ακινήτων κ.λπ.).

2. Παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστές

Σύμφωνα με την ερμηνεία του άρθρου 3 του κώδικα (παραγρ. 3.1.β) μπορούν να χαρακτηρισθούν σαν παρέχοντες υπηρεσίες οι επισκευαστές, οι μεσίτες, οι μεταφορείς, ελεύθεροι επαγγελματίες, δημόσια θεάματα, ακροάματα, φροντιστήρια, εκπαιδευτήρια, κ.λ.π. Έτσι διαπιστώνεται ότι οι κατασκευαστές, όπως είναι ορθό και δίκαιο, δεν περιλαμβάνονται στην κατηγορία των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες.

Η περιλαμβανόμενη στο παραπάνω κείμενο φράση «ελεύθεροι επαγγελματίες» δεν εννοεί τους κατασκευαστές που αποτελούν μεταποιητικές επιχειρήσεις αλλά τα πρόσωπα (φυσικά και νομικά) που ασκούν ελευθέρια επαγγέλματα. Για την οριοθέτηση όμως των ελευθερίων επαγγελμάτων έχει εφαρμογή το άρθρο 48 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/94 ΦΕΚ 151 Α/94), το οποίο αναφέρει σαν ελεύθερους επαγγελματίες τους γιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους, φυσιοθεραπευτές, βιολόγους, ψυχολόγους, μαίες, δικηγόρους, δικολάβους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, αρχιτέκτονες μηχανικούς, πολιτικούς μηχανικούς, τοπογράφους και μηχανολόγους (για τη δραστηριότητα του μελετητή ή επιβλέποντος), χημικούς, γεωπόνους, γεωλόγους, δασολόγους, ωκεανογράφους, σχεδιαστές, δημοσιογράφους, συγγραφείς, διερμηνείς, ξεναγούς, μεταφραστές, καθηγητές ή δασκάλους (ελεύθερους επαγγελματίες), καλλιτέχνες, γλύπτες, ζωγράφους, σκιτσογράφους, χαράκτες, ηθοποιούς, εκτελεστές μουσικών έργων, μουσουργούς, καλλιτέχνες κέντρων διασκέδασης, χορευτές, χορογράφους, σκηνοθέτες, σκηνογράφους, ενδυματολόγους, διακοσμητές, οικονομολόγους, αναλυτές, προγραμματιστές, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές, φοροτέχνες, αναλογιστές, κοινωνιολόγους κι εμπειρογνώμονες.

Ποιος μπορεί να εντάξει στην ίδια κατηγορία το πρόσωπο που φτιάχνει το φράγμα του Μόρνου με το σκηνογράφο;

Ποιος μπορεί να εντάξει στην ίδια κατηγορία τον υδραυλικό κατασκευαστή δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης με τον ηθοποιό;

Ποια σχέση έχει ο κατασκευαστής ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων μιας βιομηχανίας με τον μουσουργό ή τον τραγουδιστή;

Δυστυχώς όμως υπάρχουν λογιστές και υπάλληλοι Δ.Ο.Υ. που αγνοούν τον πραγματικό ρόλο του κατασκευαστή ο οποίος αποτελεί μεταποιητική επιχείρηση και τον κατατάσσουν στην κατηγορία των προσώ-

πων που παρέχουν υπηρεσίες. Στην πράξη όμως, ο κατασκευαστής παίρνει πρώτες ύλες και παράγει νέο προϊόν.

Όπως η βιομηχανία υποδημάτων παίρνει δέρματα και τα μετατρέπει σε υποδήματα, έτσι και ο υδραυλικός παίρνει σωλήνες, βάννες, κ.λ.π. και τα μετατρέπει σε υδραυλική εγκατάσταση.

Όπως η βιομηχανία υφασμάτων παίρνει νήματα και τα μετατρέπει σε υφάσματα, έτσι κι' ο ηλεκτρολόγος παίρνει καλώδια και σωλήνες και τα μετατρέπει σε ηλεκτρική εγκατάσταση.

Όπως η μεταλλουργική βιομηχανία παίρνει λαμαρίνες και τις μετατρέπει σε σωλήνες ή βαρέλια, έτσι κι' ο ξυλουργός παίρνει σανίδες και καδρόνια και τα μετατρέπει σε πόρτες ή παράθυρα ή πατώματα.

Με λίγα λόγια, τα πρόσωπα που χρησιμοποιούν υλικά και παράγουν νέο αγαθό, δεν έχουν καμιά σχέση με τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες. Γι' αυτό το λόγο, σε επόμενη παράγραφο που αναφερόμαστε στα εκδιδόμενα στοιχεία από τους κατασκευαστές, τονίζεται ξανά η διαφορά και διαφοροποιούνται τα εκδιδόμενα στοιχεία (τιμολόγια, αποδείξεις, κ.λ.π.).

Σύμφωνα λοιπόν με την ερμηνεία του Κ.Β.Σ. (παραγρ. 3.2.4) παροχή υπηρεσιών θεωρείται η εργασία με την οποία δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Αντίθετα, όταν παράγεται νέο αγαθό (κατασκευή νέου έργου ή εγκατάστασης) δεν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών.

Με την ίδια διάταξη, διευκρινίζεται ότι και οι επισκευές για τις οποίες χρησιμοποιούνται υλικά αξίας μεγαλύτερης από το 33% της αξίας της εργασίας δεν χαρακτηρίζονται σαν παροχή υπηρεσιών. (Κάπος, 2001, σ. 5-7)

3. Χαρακτηρισμός εργοληπτικής επιχείρησης

Εργοληπτική θεωρείται κάθε επιχείρηση που αναλαμβάνει την εκτέλεση νέου έργου. Σα νέο έργο θεωρείται:

- α) Κάθε έργο που γίνεται από την αρχή.
- β) Κάθε αξιόλογη προσθήκη σε υπάρχον έργο.
- γ) Κάθε αξιόλογη μεταρρύθμιση υπάρχοντος έργου.

Αντίθετα, δεν θεωρείται νέο έργο η μελέτη, η επίβλεψη, ο έλεγχος, η χωρίς υλικά επισκευή και η συντήρηση εγκαταστάσεων. (Κάπος, 2001, σ. 7)

Σα νέα έργα μπορούν να χαρακτηρισθούν μεταξύ άλλων και τα πα-

ρακάτω:

α) Οποιοδήποτε χωματουργικό έργο ανεξάρτητα αν γίνεται με χέρια ή με τη χρήση χωματουργικού μηχανήματος.

β) Οποιαδήποτε κατασκευή από σκυρόδεμα ανεξάρτητα αν πρόκειται για νέο έργο ή προσθήκη σε παλαιό έργο.

γ) Όλες οι εργασίες τοιχοποιίας, επιχρισμάτων και ελαιοχρωματισμών, εκτός από περιπτώσεις μικροσυντηρήσεων παλαιών έργων.

δ) Ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις προσθήκες και μεταρρυθμίσεις αυτών.

ε) Υδραυλικές εγκαταστάσεις κι' εγκαταστάσεις θέρμανσης και κλιματισμού.

στ) Εργασίες αναπαλαίωσης και ανακαίνισης παλαιών κτιρίων.

ζ) Αντικαταστάσεις δαπέδων, επενδύσεων και κουφωμάτων παλαιών κτιρίων.

η) Γενικοί χρωματισμοί κτιρίων, ανεξάρτητα αν αυτά είναι νέα ή παλιά.

θ) Όλα τα δημόσια έργα εκτός από τις περιπτώσεις ανάληψης ετησίων συντηρήσεων, ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων με μηνιαία αποζημίωση, χωρίς τιμές μονάδος εκτέλεσης εργασιών.

ι) Οι εργολαβίες κατεδάφισης και αποκομιδής των υλικών κατεδάφισης. (Κάπος, 2001, σ. 7-8)

Επομένως ως τεχνικής επιχειρήσεις θεωρούνται οι επιχειρήσεις εκείνες (ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίες κ.λ.π.) που έχουν σαν αντικείμενο εργασιών το κτίσιμο και την πώληση οικοδομών, την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων κ.λ.π. (Καραγιάννης, 2008, σ. 205)

4. Παροχές υπηρεσιών

Οι τεχνικοί που παρέχουν υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής, μελέτης ή επίβλεψης εγκαταστάσεων μηχανημάτων και συσκευών, δεν ανήκουν στην κατηγορία των εργοληπτών και όπως αναφέρεται παρακάτω δεν εκδίδουν τα ίδια στοιχεία με τους εργολήπτες.

Περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από τεχνικούς έχουμε:

α) Στη συντήρηση κτιριακών έργων με μηνιαία ή ετήσια αμοιβή του

τεχνικού ελεύθερου επαγγελματία.

β) Στη συντήρηση και επισκευή ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων *κινητήρων* κι' συσκευών από ελεύθερο επαγγελματία ηλεκτρολόγο.

γ) Στον επανέλεγχο ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

δ) Στη συντήρηση υδραυλικών εγκαταστάσεων ή εγκαταστάσεων κεντρικών θερμάνσεων από ελεύθερο επαγγελματία υδραυλικό.

ε) Στη συντήρηση καυστήρων ή ανελκυστήρων ή εγκαταστάσεων κλιματισμού ή αντλιοστασίων κ.λ.π. από ελεύθερο επαγγελματία κατά *περίπτωση*.

στ) Στις εργολαβίες συντήρησης επικοινωνιακών δικτύων, *ηλεκτρονικών υπολογιστών*, ηλεκτρονικών συσκευών κ.λ.π.

ζ) Στις συντηρήσεις διαφόρων μηχανημάτων όπως ψυκτικών, φωτοαντιγραφικών, οικιακών συσκευών κ.λ.π. (Κάππος, 2001, σ. 9)

5. Τεχνικά έργα – εργολαβία και υπεργολαβία

Ως τεχνικά έργα νοούνται τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα *υδραυλικά*, έργα οδοποίας και γεφυροποίας, σιδηροδρόμων και γενικά έργα που γίνονται στην ύπαιθρο. Εργολαβικές εργασίες είναι οι εκσκαφές θεμελίων, *οι κατεδαφίσεις*, οι κατασκευές μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, *ξυλουργικές* εργασίες, υδροχρωματισμοί και ελαιοχρωματισμοί, *οι διακοσμήσεις* και οι εγκαταστάσεις ανελκυστήρων.

Εργολαβία καλείται η σύμβαση μίσθωσης έργου σύμφωνα με την οποία ο εργολάβος αναλαμβάνει την εκτέλεση του έργου, ενώ ο εργοδότης *υποχρεούται* να του καταβάλλει την αμοιβή που συμφωνήθηκε.

Όταν ο εργολάβος αναθέτει την εκτέλεση του έργου που έχει αναλάβει σε κάποιο άλλο πρόσωπο, το οποίο αναλαμβάνει την κατασκευή του έργου έναντι αμοιβής και για το σκοπό αυτό χρησιμοποιεί εργατοτεχνίτες, οι οποίοι αμείβονται από αυτό, το πρόσωπο αυτό καλείται υπεργολάβος.

Εργολαβικές επιχειρήσεις είναι εκείνες που ασχολούνται με την *κατασκευή* τεχνικού έργου που συνδέεται με το έδαφος. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια της εργολαβικής επιχείρησης οι εμπορικές ή οι βιοτεχνικές *επιχειρήσεις* οικοδομικών υλικών ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία οι ίδιοι εκτελούν και την εργασία τοποθέτησης των εμπορευμάτων ή των προϊόντων τους επί του εκτελούμενου τεχνικού έργου. (Καραγιάννης, 2008, σ. 163-164)

6. Ένταξη σε κατηγορίες βιβλίων των τεχνικών επιχειρήσεων

Στη δεύτερη κατηγορία εντάσσονται οι ατομικές επιχειρήσεις, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρείες, κοινοπραξίες στις οποίες δε συμμετέχουν Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και γενικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/94.

Στην περίπτωση κατά την οποία οι πιο πάνω επιχειρήσεις αναλαμβάνουν δημόσια έργα συμβατικής αξίας του καθενός πέραν του 1.000.000,00 € εντάσσονται στη γ' κατηγορία.

Στην τρίτη κατηγορία εντάσσονται οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Δημόσιες, Δημοτικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα με το ύψος των εσόδων τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2238/94 οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών στις εξής κατηγορίες:

- α. Στις οικοδομικές επιχειρήσεις.
- β. Στις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων τεχνικών έργων.
- γ. Στις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων και
- δ. Στις επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. (Καραγιάννης, 2008, σ. 164)

7. Οικοδομικές επιχειρήσεις

Οικοδομικές επιχειρήσεις είναι αυτές που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση αυτοτελών οικοδομών-π.χ. διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, εργοστασίων, αποθηκών κ.λπ. Δεν εντάσσονται στις οικοδομικές επιχειρήσεις αυτές που ασχολούνται με την μεταπώληση ακινήτων. Το κέρδος των επιχειρήσεων αγοραπωλησίας ακινήτων προκύπτει αν από το τίμημα πώλησης αφαιρεθεί η αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της αγοράς του.

Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ασκεί και αυτός που ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο οικοδομή με σκοπό ορισμένα διαμερίσματα, καταστήματα κ.λπ. να τα κρατήσει για τον εαυτό του και ορισμένα άλλα να τα πωλήσει σε τρίτους.

Τα φορολογητέα κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους επί το συντελεστή καθαρού κέρδους 15%.

Ως ακαθάριστα έσοδα των οικοδομικών επιχειρήσεων, λαμβάνονται αυτά που οριστικά προσδιορίστηκαν για τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (δηλαδή έγιναν αποδεκτά από τους αγοραστές των ακινήτων). Ως τίμημα πωλήσεων αυτοτελών οικοδομών, λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το σύστημα αυτό. Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα τότε ως αξία της οικοδομής και επομένως ως ακαθάριστο έσοδο λογίζεται η αγοραία αξία της οικοδομής κατά την ημέρα της μεταβίβασης της, δηλαδή η τιμή που μπορεί να πωληθεί αυτή με κανονικές συνθήκες. Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού προσδιορισμού ή της αγοραίας αξίας κατά περίπτωση τότε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών λαμβάνεται το τίμημα που αναγράφεται στα πωλητήρια συμβόλαια.

Ως χρόνος κτήσης του ακαθάριστου εσόδου των οικοδομικών επιχειρήσεων λαμβάνεται η ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου ανεξάρτητα από τον τρόπο είσπραξης του ποσού (με μετρητά ή με πίστωση). Σε περίπτωση που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε χρονικό διάστημα δυο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του εσόδου, θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δυο (2) έτη από την ημερομηνία σύνταξης του προσυμφώνου.

Θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας, η αξία των αυτοτελών οικοδομών, που περιέχονται στα μέλη κατά το χρόνο που διαλύεται η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία. Το κέρδος που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων προς 15% μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής, φορολογείται προς 20% ή 25% προκειμένου για κοινοπραξία από 1 /1/2007.

Για το έτος 2005 οι συντελεστές ανήλθαν σε 24% και 32% και για το έτος 2006 σε 22% και 29% (άρθρο 3 Ν. 3296/04) (Φλώρος, 2005, 164-165)

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται:

(α) κατά 100% δηλαδή ανέρχεται σε 30% στην περίπτωση που η

επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία ή τηρεί κατώτερης κατηγορίας από τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ.,

(β) κατά 60% δηλαδή σε 24% στην περίπτωση κατά την οποία οι δαπάνες που εμφανίζονται στα βιβλία, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία προς το πραγματικό κόστος κατασκευής του έργου. Δε θεωρείται ότι υπάρχει δυσαναλογία αν η διαφορά μεταξύ των δαπανών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και του πραγματικού κόστους είναι μικρότερη του 20% του πραγματικού κόστους.

Παραδείγματος χάριν:

Από το βιβλίο εσόδων-εξόδων μιας κατασκευαστικής ομόρρυθμης εταιρείας προέκυψαν τα πιο κάτω οικονομικά μεγέθη για τη διαχειριστική χρήση 2007.

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις	
διαμερισμάτων -καταστημάτων	234.000,00
Αξία υλικών ανέγερσης πολυκατοικίας	240.000,00
Αμοιβές υπεργολάβων	40.000,00
Λοιπά γενικά έξοδα διαχείρισης	5.000,00

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπολόγισε την αξία των πωληθέντων διαμερισμάτων με βάση το αντικειμενικό σύστημα στο ποσό των 270.000,00 εντός της ίδιας χρήσης τα οποία έγιναν αποδεκτά από τους αγοραστές των διαμερισμάτων (κατέστησαν οριστικά). Τα φορολογητέα κέρδη της Ο.Ε. της χρήσης 2007 θα ανέλθουν στο ποσό των $270.000,00 \times 15\% = 40.500,00 \text{ €}$.

Ένα άλλο παράδειγμα είναι αυτό μιας ετερόρρυθμης οικοδομής εταιρείας.

Συγκεκριμένα μια οικοδομική ετερόρρυθμη εταιρεία στη χρήση 2007 πώλησε ένα κατάστημα στον πελάτη της Δ αντί πραγματικής αξίας 205.000,00. Το συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτων συντάχθηκε με τίμημα 176.000,00. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιόρισε την αξία του καταστήματος στο ποσό των 230.000,00 και ζητεί από τον Δ να καταβάλλει επί πλέον φόρο μεταβίβασης ακινήτων για τη διαφορά των 54.000,00 (230.000,00 - 176.000,00). Ο Δ επειδή θεωρεί ότι το κατάστημα που αγόρασε μειονεκτεί έναντι των άλλων ακινήτων του οικοδομικού τετραγώνου της περιοχής και επομένως η αξία του είναι μικρότερη της αντικειμενικής, δεν αποδέχεται την εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. και προσφεύγει ενώπιον του Δι-

οικητικού Δικαστηρίου.

Η ετερόρρυθμη εταιρεία για τη χρήση 2007 και για το συγκεκριμένο κατάστημα θα υπολογίσει τα φορολογητέα κέρδη με βάση το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο $176.000,00 \times 15\% = 26.400,00 \text{ €}$. Αν π.χ. η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου εκδοθεί το έτος 2010 και κάνει κατά ένα μέρος τη προσφυγή του Δ δεκτή, δηλαδή προσδιορίσει το τίμημα στο ποσό των 220.000,00 τότε η εταιρεία πρέπει να δηλώσει εισόδημα συμπληρωματικά (για το 2007) $220.000,00 - 176.000,00 = 44.000,00 \times 15\% = 6.600,00 \text{ €}$.

Τέλος για μια ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών ανέγερσης και πώλησης οικοδομών ισχύουν τα εξής:

Ο Α έκανε έναρξη ατομικής επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων-καταστημάτων (βιβλία β' κατηγορίας).

Με το σύστημα της αντιπαροχής κατασκεύασε πολυώροφη οικοδομή. Εντός της χρήσης 2007 πραγματοποίησε τις εξής πράξεις:

α. Πωλεί ένα διαμέρισμα 100 τ.μ. αντικειμενικής αξίας 80.000,00.

β. Μεταβιβάζει στα δύο του παιδιά με γονική παροχή ανά ένα διαμέρισμα συνολικής αντικειμενικής αξίας 128.000,00 €.

Ερωτάται για ποιο ποσό καθαρού εισοδήματος θα φορολογηθεί ο Α κατά τη διαχειριστική χρήση 2007;

Στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης περιλαμβάνεται και κάθε άλλο ποσό το οποίο διατίθεται άνευ ανταλλάγματος, όταν η διάθεση δεν εξυπηρετεί το σκοπό της επιχείρησης. Επομένως, το ποσό της γονικής παροχής των 128.000,00 προστίθεται στο ποσό των 80.000,00 και έτσι τα ακαθάριστα έσοδα θα είναι 208.000,00 €. Το ποσό αυτό πολλαπλασιάζεται επί το συντελεστή καθαρού κέρδους 15% και τα φορολογητέα κέρδη του Α θα είναι: $208.000,00 \times 15\% = 31.200,00 \text{ €}$.

8. Ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών

Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2238/94 έχει καθιερωθεί αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής των οικοδομών και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών, στο συνολικό κόστος κατασκευής.

Υποκείμενοι στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελαχι-

στου κόστους κατασκευής των οικοδομών, είναι οι οικοδομικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, καθώς και οι εργολάβοι και υπεργολάβοι που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή. Στο ελάχιστο κόστος κατασκευής περιλαμβάνεται η αξία αγοράς των υλικών με το φόρο προστιθέμενης αξίας και η αμοιβή της εργασίας, η οποία προσφέρεται απ' ευθείας ή μέσω υπεργολάβου.

Όσον αφορά την υποβολή φορολογικών στοιχείων, τα πρόσωπα που ανεγείρουν πολυώροφη οικοδομή, υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας ανέγερσης της οικοδομής, αντίγραφο της οικοδομικής άδειας.

Οποιοδήποτε πρόσωπο αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των 6.000,00 υποχρεούται να γνωστοποιεί στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τα στοιχεία του εργολάβου ή υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέτει σε αυτόν, αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών.

9. Τα ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων

Ως ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται μέσα στη χρήση.

Χρόνος κτήσης των ακαθάριστων εσόδων λαμβάνεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ εκδίδεται εντός μηνός από την ημέρα που έγινε η προσωρινή επιμέτρηση.

Το φορολογητέο αποτέλεσμα των επιχειρήσεων των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων των Ν.Π.Δ.Δ., των δημοσίων επιχειρήσεων και επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας προκύπτει εξωλογιστικά από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με ποσοστό 10%.

10. Εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων

Το φορολογητέο κέρδος των εργοληπτικών επιχειρήσεων που έχουν αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικο-

δομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, προκύπτει εξωλογιστικά από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με συντελεστή: α) 12% αν η επιχείρηση χρησιμοποιεί για την κατασκευή δικά της υλικά, β) 25% αν ο ιδιοκτήτης του έργου παρέχει στον εργολάβο τα υλικά της κατασκευής.

Οι πιο πάνω συντελεστές 10% των δημοσίων έργων ή 12% και 25% των ιδιωτικών προσαυξάνονται: α) κατά 100% και ανέρχονται αντίστοιχα σε 20%, 24% και 50% σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί κατώτερης κατηγορίας από εκείνη που προβλέπει ο Κ.Β.Σ., β) κατά 60% και ανέρχονται αντίστοιχα σε 16%, 19, 20% και 40% όταν οι δαπάνες κατασκευής των έργων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία υπολείπονται του πραγματικού κόστους κατασκευής.

Δεν προσαυξάνονται οι συντελεστές αν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής.

Παραδείγματος χάριν:

Από το βιβλίο εσόδων-εξόδων ενός ελαιοχρωματιστή προέκυψαν τα πιο κάτω μεγέθη κατά τη διαχειριστική χρήση 2007.

Έσοδα από ελαιοχρωματισμούς στο Δήμο Μεσολογγίου	30.000,00
Έσοδα από ελ/σμούς σε ιδιώτες με δικά του υλικά	20.000,00
Έσοδα από ελ/σμούς σε ιδιώτες με τα υλικά των ιδιοκτητών	40.000,00
Αγορές υλικών (χρώματα)	17.000,00
Λοιπά έξοδα (ημερομίσθια κ.λπ)	20.000,00

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου αποτελέσματος, όπως αυτό προκύπτει από τη σύνταξη του εντύπου Ε3 «Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων» θα έχει ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ' ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ					ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΓ' ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ						
Ακαθάριστα έσοδα από πιστοποιήσεις Δημοσίων τεχνικών έργων ή αξία εκτελεσθέντος ιδιωτικού έργου		Συντ/σής καθαρού κέρδους	Συνολική αξία Καθαρά (τεκμαρτά) κέρδη		ακαθάριστα έσοδα εργαλαβικών ή συμβολαίων αγοράς οικοπέδων	Συνολικά από πωλήσεις διαμερισμάτων κτλ (Άρθρα 34, 35&36 ν.2238/1994)		Συντ/σής κέρδους	Συνολικά καθαρά (τεκμαρτά) κέρδη		
601	30.000	10%	602	3.000	620		621		15%	622	
603	20.000	12%	604	2.400	ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Σε περίπτωση που συμπληρώσετε τον ΠΙΝΑΚΑ ΙΒ και τον ΠΙΝΑΚΑ ΙΓ θα προσυποβάλετε κατάσταση σε απλό χαρτί, σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου						
605	40.000	25%	606	10.000							
607	90.000	ΣΥΝΟΛΑ	608	15.400							

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 2^ο

ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Νομοθεσία

Για τα βιβλία και τα στοιχεία του κάθε επιτηδευματία έχει εφαρμογή ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α 1992) και η περί τούτου ερμηνευτική εγκύκλιος 3/1118148/936/24-11-92 του Υπουργείου Οικονομικών.

Από τον παραπάνω κώδικα επιλέγονται και καταχωρούνται οι διατάξεις εκείνες που αναφέρονται στις τεχνικές επιχειρήσεις κι' επηρεάζουν σημαντικά τα πρόσωπα που ασχολούνται με την κατασκευή και συντήρηση τεχνικών έργων.

2. Τηρούμενα βιβλία

Τα τηρούμενα βιβλία είναι ανάλογα με τη δραστηριότητα, τον κύκλο εργασιών και το χώρο στον οποίο ασκείται το επάγγελμα.

α. Βιβλία πρώτης κατηγορίας: Τα βιβλία αυτά τηρούνται από ατομικές επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων, εκτός από τις περιπτώσεις που το επάγγελμα ασκείται σε τουριστική περιοχή. Δεν μπορούν να καταταχθούν στην πρώτη κατηγορία τα πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες καθώς και οι *προσωπικές* εταιρείες και κοινοπραξίες.

β. Βιβλία δεύτερης κατηγορίας: Σύμφωνα με αυτά που προαναφέρθηκαν, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι εταιρείες (Ο.Ε. και Ε.Ε.) και οι κοινοπραξίες, που από τη φύση τους ενδέχεται να παρέχουν και κάποιες υπηρεσίες (επισκευές, συντηρήσεις, κ.λ.π.) πρέπει να ξεκινούν τη δραστηριότητα τους με βιβλία δεύτερης κατηγορίας. Ωστόσο κανένας δεν απαγορεύει στον *επιτηδευματία* να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από αυτή στην οποία τον κατατάσσει ο κώδικας, με την προϋπόθεση ότι θα τηρεί όλα τα βιβλία αυτής της κατηγορίας.

γ. Τήρηση βιβλίων δεύτερης κατηγορίας: Για την τήρηση των βιβλίων δεύτερης κατηγορίας ισχύει το άρθρο 6 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92 ΦΕΚ 84Α/92) που κατά λέξη αναφέρει τα εξής στο άρθρο 6 αυτού: «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το-ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων, β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) Το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις. 2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. 3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για καθένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου {Z}, όπως ορίζεται από την απόφαση Σ. 1659/104/20.6.1988 (ΦΕΚ Β' 497). 4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα: α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου, β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, γ) η αξία αγοράς πάγιων στοιχείων, ο ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφληση τους. 5. Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών

και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών, των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων. 6. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, απαλλάσσεται από την υποχρέωση αυτή, μόνο για την απογραφή της 31ης Δεκεμβρίου 1994, ο επιτηδευματίας που τα ακαθάριστα έσοδα του δεν θα υπερβούν το ποσό των 80.000.000 δραχμών ή 250.000 ευρώ.

δ. Τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας

Βιβλία τρίτης κατηγορίας τηρούν: α) Οι ανώνυμες εταιρείες ανεξάρτητα από τον κύκλο εργασιών, β) Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), γ) Οι ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, και κοινοπραξίες που έχουν ετήσιες εισπράξεις άνω των 900.000 ευρώ και δ) Οι επιχειρήσεις που επιθυμούν την προαιρετική τήρηση τους.

Σχετικά με τα βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι τα άρθρα 7,8,9 και 10 του Π.Δ. 186/92 και οι παράγραφοι 4,5,6,7,8,9 και 10 της εγκυκλίου 3/92 που ερμηνεύει το παραπάνω Π.Δ/γμα.

3. Τιμολόγια

Το τιμολόγιο ανάλογα με τον προορισμό του διακρίνεται από τις πρόσθετες ενδείξεις του, όπως:

(α) Τιμολόγιο πώλησης-Δελτίο αποστολής: Αυτό το τιμολόγιο χρησιμεύει για την πώληση αγαθών και αποτελεί και συνοδευτικό στοιχείο για τη διακίνηση των αγαθών (εμπορευμάτων) από το κατάστημα πώλησης μέχρι τον τελικό τους προορισμό. Οι τεχνικές επιχειρήσεις που δεν έχουν εμπορική δραστηριότητα δεν πρέπει να θεωρούν και να χρησιμοποιούν τέτοιο τιμολόγιο.

(β) Τιμολόγιο πώλησης: Αυτό το τιμολόγιο αποτελεί παραλλαγή του προηγούμενου και χρησιμοποιείται μόνο όταν πρόκειται για πώληση αγαθών που έχουν αποσταλεί στον αγοραστή με δελτίο αποστολής. Και αυτό το τιμολόγιο δεν κρίνεται κατάλληλο για τους κατασκευαστές τεχνικών έργων.

(γ) Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών: Το τιμολόγιο αυτό χρησιμοποιείται μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις: 1) Όταν γίνεται μελέτη ή επίβλεψη

ή επισκευή ή συντήρηση ή επανέλεγχος σε παλιό έργο που ανήκει στο δημόσιο ή τους οργανισμούς κ.λ.π. ή επιτηδευματίες και δεν θα χρησιμοποιηθούν υλικά αξίας μεγαλύτερης του 33% της αμοιβής του εργολάβου, 2) Όταν παρέχονται άλλων ειδών υπηρεσίες (προμήθειες, μεσιτείες, κ.λ.π.).

Το τιμολόγιο αυτό δεν χρησιμοποιείται ποτέ για την είσπραξη αξίας νέου έργου.

Με τα παραπάνω δεδομένα ο επιτηδευματίας που πρόκειται κάποια στιγμή να παρέχει μια από τις παραπάνω υπηρεσίες πρέπει να έχει θεωρημένο στέλεχος Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών το οποίο δε θα εκδίδεται ποτέ για την κατασκευή νέου έργου έστω κι' αν αυτό εκτελείται με υλικά του πελάτη (φατούρα).

(δ) Τιμολόγιο: Αυτός ο τύπος του τιμολογίου (χωρίς άλλες πρόσθετες ενδείξεις) χρησιμοποιείται στην κατασκευή νέων τεχνικών έργων στο Δημόσιο, στις Τράπεζες, στους Δήμους και τις Κοινότητες, στους οργανισμούς κοινής ωφέλειας και σε ιδιώτες επιτηδευματίες όταν το έργο που εκτελέστηκε εντάσσεται στην επαγγελματική δραστηριότητα του επιτηδευματία πελάτη και όχι στην περίπτωση κατασκευής έργου στην οικία του. Στην προκειμένη περίπτωση έχει εφαρμογή το άρθρο 12 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ιδιαίτερα οι παράγραφοι 12.5.1, 12.5.2 και 12.5.3 της εγκυκλίου 3/1118148/936/24-11-92 του Υπουργείου Οικονομικών, που ερμηνεύει τον παραπάνω κώδικα.

Ωστόσο, αν και διευκρινίζεται παρακάτω, κρίνεται σκόπιμη η επισήμανση ότι το τιμολογώ που εκδίδεται για την κατασκευή νέων έργων φέρει μόνο τη λέξη Τιμολόγιο χωρίς κανένα πρόσθετο χαρακτηριστικό.

4. Ισχύουσες διατάξεις

Οι διατάξεις που αναφέρονται στα τιμολόγια των τεχνικών έργων (Τιμολόγιο για τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις) είναι η παράγραφος 12 της εγκυκλίου 3/92 του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα στην ως άνω εγκύκλιο διατυπώνονται τα εξής:

Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών είναι αθεώ-

ρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο-δελτίο αποστολής. Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, συμφωνά με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις.

Αντίθετα, όταν δηλαδή τα υλικά παρέχονται από τον εργοδότη, ο κατασκευαστής υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.

Ακόμη, στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου, εξετάζεται η σχέση του κόστους αυτών (υλικών) σε σχέση με την συνολική αμοιβή, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3, παράγραφος 2δ του Κώδικα, οπότε, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο *αθεώρητο*, αν η αξία των υλικών είναι πάνω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής, ή τιμολόγιο θεωρημένο, αν η αξία των υλικών είναι κάτω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Πάντως, ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, σημειώνουμε ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ», το οποίο, εφόσον είναι θεωρημένο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για όλες τις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου

Αυτή την παράγραφο πρέπει να την αξιοποιεί ο εργολάβος και ν' απαιτεί από τη Δ.Ο.Υ. τη θεώρηση του στελέχους του τιμολογίου για την αποφυγή λαθών από τη χρήση των δυο στελεχών που αναφέρονται στα παραπάνω εδάφια.

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης έργων ή εγκαταστάσεων δε συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία *διακινήθηκαν* υλικά προς το έργο.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται όταν το έργο ολοκληρωθεί και *παραδοθεί*, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγραφος 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, *επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο*, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο.

Σημειώνεται ότι η επιμέτρηση (έγγραφη) δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για τη νόμιμη έκδοση του τιμολογίου, αφού τέτοια υποχρέωση δεν καθιερώνεται από τις διατάξεις του Κώδικα.

Επιπλέον σημειώνεται ότι ο εργολάβος τεχνικού έργου δεν είναι υποχρεωμένος να εκδώσει τιμολόγιο μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την έκδοση του δελτίου αποστολής, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών.

Αντίθετα ο εργολάβος οφείλει να εκδώσει τιμολόγιο ή απόδειξη *λιαστικής* πώλησης για το έργο και όχι για τα υλικά.

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (ή της απόδειξης) εξαρτάται από το χρόνο αποπεράτωσης του έργου. Όταν τελειώνει το ημερολογιακό έτος, ανεξάρτητα αν έχει αποπερατωθεί το έργο, πρέπει να εκδίδεται τμηματικά τιμολόγιο μόνο για το μέρος του εκτελεσμένου έργου.

5. Εφαρμογή της ερμηνείας της παρ. 12.5.1 της εγκυκλίου 3/92

Όπως διαπιστώθηκε στην πράξη, πολλές Δ.Ο.Υ. αρχικά αρνήθηκαν την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, επειδή δεν τις γνώριζαν.

Άλλες Δ.Ο.Υ. μετά την ανάγνωση του πρώτου εδαφίου της *παραγρ.* 12.5.1 της εγκυκλίου 3/92 που αναφέρεται στην έκδοση αθεώρητων τιμολογίων δεν προχωρούν στην ανάγνωση των επομένων εδαφίων, ώστε να φθάσουν στο εδάφιο που δίδει στον εργολάβο το δικαίωμα να θεωρεί τιμολόγιο που θα μπορεί να το χρησιμοποιεί σ' όλες τις περιπτώσεις κατασκευής τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων.

Περισσότερες από 10 Δ.Ο.Υ., αρχικά αρνήθηκαν στους εργολήπτες τη θεώρηση τιμολογίων (χωρίς άλλες ενδείξεις) και χρειάστηκε η παρέμβαση

των σωματείων για την εφαρμογή της σχετικής διάταξης. Επειδή οι τεχνικοί των οικοδομών δεν είναι σε θέση να οργανώσουν πολυδάπανα λογιστήρια, έχουν κάθε λόγο να χρησιμοποιούν ένα και μόνο στέλεχος τιμολογίου θεωρημένο, ώστε να το χρησιμοποιούν και στις δύο μορφές έργων (με χρήση υλικών τους ή χωρίς υλικά).

Πολλοί λογιστές παρασύρονται από την ερμηνεία της παραγρ. 2δ του άρθρου 3 του Π.Δ. 186/92 και προσπαθούν να συσχετίσουν το κόστος των υλικών με την αξία του έργου. Αυτή όμως η ερμηνεία συμπληρώνεται από το αμέσως επόμενο εδάφιο που ρητά αναφέρει: Πάντως, ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, σημειώνουμε ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ», το οποίο, εφόσον είναι θεωρημένο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για όλες τις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου κ.λ.π.).

Αυτή τη διάταξη πρέπει να επικαλεσθεί ο εργολάβος και να απαιτήσει το δικαίωμα που του παρέχει ο νόμος.

6. Αποδείξεις

Ο τεχνικός ανάλογα με τη δραστηριότητα του μπορεί να χρησιμοποιεί δυο τύπους αποδείξεων (χωρίς να περιλαμβάνονται σ' αυτές οι τυχόν εκδιδόμενες αποδείξεις με φορολογικές ταμειακές μηχανές).

Οι αποδείξεις αυτές που είναι διαφορετικές στην κατασκευή νέων έργων και διαφορετικές στις επισκευές και συντηρήσεις αναφέρονται παρακάτω:

(1) Απόδειξις λιανικής πώλησης: Απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδεται από τον εργολάβο στις περιπτώσεις κατασκευής νέων ιδιωτικών έργων με υλικά του εργολάβου. Η αξία των υλικών περιέχεται στην ολική αξία των έργων και δε διαχωρίζεται από τα υλικά. Φυσικά τα υλικά θα έχουν μεταφερθεί νόμιμα στο έργο πριν από την κατασκευή του ή κατά τη διάρκεια της κατασκευής.

(2) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών: Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδεται για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών (μελέτες, εκθέσεις, επισκευές, συντηρήσεις επανέλεγχους, κ.λ.π.) όταν οι υπηρεσίες της τεχνικής επιχείρησης προσφέρονται σε μη επιτηδευματία ιδιώτη και δεν παράγεται νέο έργο. Εκδίδονται επίσης σε μη επιτηδευματία ιδιώτη για νέο έργο όταν η εργα-

σία γίνεται χωρίς υλικά (φατούρα). Στην πράξη δε συμφέρει η εκτέλεση νέων τεχνικών έργων με υλικά του ιδιοκτήτη διότι υπάρχει κίνδυνος παρερμηνείας της απόδειξης παροχής υπηρεσιών με ταυτόχρονη χρήση απαράδεκτα υψηλού συντελεστή κέρδους.

Όσον αφορά την ισχύουσα νομοθεσία για τις αποδείξεις, έχουμε να πούμε ότι η έκδοση τέτοιων αποδείξεων προβλέπονται από το άρθρο 13 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/92) όπως ερμηνεύεται από το Υπουργείο Οικονομικών στη παραγρ. 13. (1) και (2), 13.3.1.

Συγκεκριμένα βασική προϋπόθεση για την υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) είναι η τήρηση βιβλίων δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό αποτελεί η πώληση αγαθών με βάση συγκεκριμένο δελτίο αποστολής (Σ.Δ.Α.), οπότε Α.Λ.Π. εκδίδει και ο τηρών πρώτης κατηγορίας βιβλία, καθώς και ο απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων (άρθρο 11 παράγραφος 3). Με τις Α.Λ.Π. και τις Α.Π.Υ. καλύπτονται συναλλαγές (πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών) που έχουν ως αποδέκτη (αγοραστή) φυσικό πρόσωπο για την κάλυψη ιδιωτικών ή οικογενειακών του αναγκών. Εξαίρεση, επίσης, αποτελούν οι Α.Π.Υ. ορισμένων επιτηδευματιών (ελευθέρων επαγγελματιών και όσων τηρούν πρόσθετα βιβλία), οι οποίες εκδίδονται και προς επιτηδευματίες για παρεχόμενες προς αυτούς υπηρεσίες, που έχουν σχέση με την επαγγελματική τους δραστηριότητα (επέχουν, δηλαδή, στις περιπτώσεις αυτές οι Α.Π.Υ. θέση τιμολογίου). Ακόμη, Α.Λ.Π. εκδίδονται για τις πωλήσεις αγαθών προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές.

Τέλος, οι Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. εκδίδονται, κατά περίπτωση, και για την εκτέλεση ιδιωτικών τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. εκδίδει ο επιτηδευματίας, κατά περίπτωση, ως εξής:

(1) Απόδειξη λιανικής πώλησης:

- α) Για την πώληση αγαθών προς το κοινό.
- β) Για την πώληση αγαθών προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με διατακτικές.
- γ) Για την αλλαγή αγαθών.
- δ) Για την εκτέλεση νέου τεχνικού έργου ή άλλων εγκαταστάσεων

με υλικά του εργολάβου σε ιδιώτη.

(2) Απόδειξη παροχής υπηρεσιών:

α) Για την παροχή υπηρεσιών προς το κοινό.

β) Για την εκτέλεση σε ιδιώτη τεχνικού έργου ή άλλων εγκαταστάσεων με υλικά του πελάτη ή και με υλικά του εργολάβου, εφόσον η αξία τους είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής και πρόκειται για επισκευή, βελτίωση, συντήρηση κ.λ.π.

(3) Απόδειξη επιστροφής:

Για την επιστροφή αγορασθέντων αγαθών από τον πελάτη στον πωλητή και αντίστοιχη επιστροφή χρημάτων από τον τελευταίο στον πελάτη.

Η απόδειξη επιστροφής λειτουργεί ως πιστωτική απόδειξη, στις περιπτώσεις επιστροφής αγαθών, και αποτελεί φορολογικό στοιχείο διάφορο της Α.Λ.Π. και συνεπώς πρέπει να εκδίδεται από ιδιαίτερο στέλεχος. Είναι δε η έννοια της επιστροφής διάφορη της έννοιας της αλλαγής.

Πολλοί λογιστές παρασύρονται από την παραγρ. 13 (2) β που αναφέρεται στην έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών για περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων και συντηρήσεων και υποδεικνύουν στους εργολάβους πελάτες τους να εκδίδουν σε νέα έργα αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Κάτι τέτοιο όμως πρέπει ν' αποφεύγεται.

Όσον αφορά τις αποδείξεις ιδιωτικών τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων, ο νόμος ορίζει ότι για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις εκ δίδονται, άλλοτε Α.Λ.Π., άλλοτε Α.Π.Υ. θεωρημένες.

Α.Λ.Π. εκδίδονται στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο.

Με το νόμο 2214/94 (άρθρο 43 παραγρ. 16 εδάφιο δ) καταργήθηκαν οι αθεώρητες αποδείξεις που προέβλεπε αυτή η διάταξη στην αρχική της διατύπωση.

Αντίθετα, στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται υλικά του εργοδότη ο κατασκευαστής υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένες ΑΠ.Υ.

Ακόμη, θεωρημένες Α.Π.Υ. εκδίδονται στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου, η αξία των οποίων είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Οι Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα εκδίδονται κατά την

παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης. Αν το έργο δεν παραδοθεί στη χρήση που άρχισε η κατασκευή του, εκδίδεται η σχετική απόδειξη το αργότερο μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για το τμήμα του έργου που έχει κατασκευαστεί.

Διευκρινίζεται ότι για την κατασκευή και την τοποθέτηση επίπλων κουζίνας, εφόσον η όλη εγκατάσταση ολοκληρώνεται μετά από τις αναγκαίες εργασίες προσαρμογής στο συγκεκριμένο χώρο, η σχετική απόδειξη εκδίδεται για το σύνολο της εγκατάστασης, κατά το χρόνο παράδοσης αυτής (με την ολοκλήρωση των εργασιών προσαρμογής). Δεν συναρτάται, δηλαδή ο χρόνος έκδοσης της απόδειξης με το χρόνο έκδοσης των ΔΑ, για τη διακίνηση (τμηματική ή μη) των επιμέρους τμημάτων της εγκατάστασης.

Στις αποδείξεις για ιδιωτικά τεχνικά έργα αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, καθώς και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.

Διευκρινίζεται ότι, όπως και στα τιμολόγια εκτέλεσης έργων δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή του έργου αν γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση οπότε αρκεί σύντομη περιγραφή του έργου.

7. Δελτίο αποστολής υλικών

Όταν ο εργολάβος (ηλεκτρολόγος, υδραυλικός, κ.λ.π.) χρησιμοποιεί δικά του υλικά στην κατασκευή του έργου, πρέπει να εκδίδει τα προβλεπόμενα από το νόμο δελτία αποστολής.

Το στέλεχος των δελτίων αποστολής είναι απαραίτητο, τόσο για την αποστολή των υλικών, όσο και για την επιστροφή των υλικών που θα περρισευόσουν μετά την αποπεράτωση του έργου.

Όταν τα υλικά στέλνονται στο έργο από τον προμηθευτή (έμπορο), πρέπει ν' αναφέρεται πάνω στο Δελτίο Αποστολής -Τιμολόγιο του πωλητή ως τόπος παράδοσης, ο τόπος του έργου όπως: Παράδοση Φωκά 21 Θεσσαλονίκη οικοδομή Νικ. Γρίβα.

Έτσι θα μπορεί σ' ένα μελλοντικό έλεγχο, ν' αποδειχθεί ότι το έργο εκτελέστηκε με υλικά και να μη χαρακτηριστεί το έργο σα φατούρα, πράγμα που θα είχε σαν αποτέλεσμα να υπολογισθεί υψηλός συντελεστής κέρδους.

Πολλοί ισχυρίζονται, κατά παράλογο τρόπο ότι τάχα πρέπει τα υλικά πρώτα να πηγαίνουν στην αποθήκη του εργολάβου και μετά να στέλνο-

νται στο έργο.

Εύλογα, όμως, γεννιέται το ερώτημα: Όταν εργολάβος με έδρα την Αθήνα εκτελεί έργο στην Κρήτη ή στην Κάρπαθο, πρέπει τα υλικά που αγοράζει εκεί να τα φέρνει πρώτα βόλτα στην Αθήνα; Και καλά αν είναι υλικά μικρού όγκου και βάρους. Αν είναι ένα φορτηγό με αμμοχάλικο; Εκείνο που πρέπει να προσέξει ο εργολάβος που εκτελεί τεχνικά έργα με υλικά δικά του, είναι η έκδοση των δελτίων αποστολής πριν από την έκδοση των τιμολογίων, διότι λογικά πρώτα πήγαν τα υλικά κι εκτελέστηκε το έργο και μετά εκδόθηκε το τιμολόγιο κι εξοφλήθηκε η αξία του.

Σ' όλες τις περιπτώσεις αποστολής υλικών, παραλήπτης είναι ο ίδιος ο εργολάβος αφού αυτός δεν πουλάει στον πελάτη του υλικά αλλά έργο.

Πρέπει ακόμη να σημειωθεί ότι ο εργολάβος παραμένει κύριος των υλικών μέχρι που να παραδώσει το έργο στον ιδιοκτήτη.

8. Θεώρηση στοιχείων

Όλα τα παραπάνω στοιχεία (Τιμολόγια, Αποδείξεις λίαν. πώλησης, Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και Δελτία αποστολής) πρέπει να είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγρ. 12.5.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται και η περίπτωση αθεωρήτου τιμολογίου, πολλές Δ.Ο.Υ. στην αρχή αρνήθηκαν τη θεώρηση σκέτων Τιμολογίων με το επιχείρημα ότι αυτά είναι αθεώρητα. Τούτο είχε προκύψει επειδή οι αρμόδιοι υπάλληλοι δεν είχαν μελετήσει ολόκληρη τη σχετική παράγραφο 12.5.1 της εγκυκλίου 3/1118148/396/0015/24-11-92 του Υπουργείου Οικονομικών.

Μετά όμως από επιμονή των ενδιαφερομένων, τα παραπάνω τιμολόγια θεωρήθηκαν. Διευκρινίζεται και πάλι (για τρίτη φορά σ' αυτό το βιβλίο) ότι στην παραπάνω παράγραφο και στο τελευταίο της εδάφιο αναφέρεται κατά λέξη:

Πάντως, ανεξάρτητα από χα προαναφερθέντα, σημειώνουμε ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ», το οποίο, εφόσον είναι θεωρημένο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για όλες τις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου κ.λ.π.)

Αυτή τη διάταξη πρέπει να εκμεταλλεύονται οι τεχνικοί επιτηδευματίες και ν' απαιτούν τη θεώρηση στελέχους τιμολογίων, τα οποία θα χρησιμοποιούν και στις δυο περιπτώσεις νέων έργων (με υλικά και χωρίς υλικά).

Η θεώρηση τέτοιων τιμολογίων κρίνεται συμφέρουσα για τους τεχνικούς επιτηδευματίες (ηλεκτρολόγους, υδραυλικούς, ξυλουργούς, σιδηροκατασκευές, μαρμαράδες, κ.λ.π.) για τους παρακάτω λόγους:

α) Διότι οι επιτηδευματίες αυτών των κατηγοριών δε διαθέτουν οργανωμένα λογιστήρια και το λάθος παραμονεύει. Υπάρχει κίνδυνος έκδοσης (από λάθος) ενός αθεώρητου τιμολογίου σε μια εργασία χωρίς υλικά.

β) Διότι οι συχνές αλλαγές διατάξεων του κώδικα δε γίνονται έγκαιρα αντιληπτές από το μέσο επιτηδευματία και κανένας δεν ξέρει τι τον περιμένει μετά από μια αλλαγή του νόμου.

Μην ξεχνάμε ότι ενώ άγνοια του νόμου δεν συγχωρείται ούτε για τον αγράμματο ορεσίβιο κτηνοτρόφο, πολλοί επιτηδευματίες (ακόμη και λογιστές) δεν είναι γνώστες της κείμενης νομοθεσίας.

Μην ξεχνάμε ακόμη ότι και πολλοί υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. δεν ενημερώνονται έγκαιρα στις αλλαγές ενός νόμου.

9. Έκδοση τιμολογίων αποδείξεων και δελτίων αποστολής

Κατά την έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων, ο εκδότης επιτηδευματίας πρέπει να δίνει ιδιαίτερη προσοχή στα παρακάτω σημεία:

α) Στην ορθή και καθαρή γραφή των στοιχείων του πελάτη.

β) Στην ορθή αναγραφή του Α.Φ.Μ. αν πρόκειται για πελάτη επιτηδευματία ή των στοιχείων ταυτότητας σε μη επιτηδευματίες.

γ) Στην αναγραφή της Δ.Ο.Υ. του πελάτη.

δ) Στην ορθή αναγραφή του έργου και της θέσης αυτού.

Σημειώνεται ότι πολλές φορές διαφέρει η θέση ενός έργου από την έδρα του πελάτη. Γι' αυτό το λόγο σε τέτοιες περιπτώσεις επιβάλλεται και η αναγραφή της διεύθυνσης (θέσης) του έργου για την αποφυγή μελλοντικών παρερμηνειών και αμφισβητήσεων.

Ιδιαίτερα κατά την κατάθεση δικαιολογητικών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την θεώρηση των δηλώσεων των ηλεκτρολόγων, μπορεί κάποιο στοιχείο (απόδειξη ή τιμολόγιο) ν' αμφισβητηθεί αν δε φαίνεται καθαρά ότι συνδέεται με το ακίνητο που θα ηλεκτροδοτηθεί.

Ακόμη πιο μεγάλος είναι ο κίνδυνος για τους ηλεκτρολόγους που θα χρειασθεί να θεωρήσουν τις δηλώσεις (πιστοποιητικά) για την ηλεκτροδότηση των εγκαταστάσεων που έφτιαξαν.

Η κατάσταση μπορεί να γίνει δυσμενέστερη αν κάποια δήλωση ηλεκτρολόγου για ηλεκτροδότηση καταστραφεί ή χαθεί και απαιτηθεί έκδοση νέας.

Για τους παραπάνω λόγους, πέρα από την αναγραφή των στοιχείων του πελάτη, ο εργολάβος επιτηδευματίας πρέπει να γράφει καθαρά και τη διεύθυνση στην οποία βρίσκεται το έργο που εκτέλεσε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Ο ΝΟΜΟΣ 2238/94 ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ & ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Φορολογία εταιρειών και κοινοπραξιών άρθρο 10 ν.2238/94

Το άρθρο 10 Ν.2238/1994 ΦΕΚ151Α/1994 στο οποίο ενσωματώνονται και προγενέστερες διατάξεις, το οποίο τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν.2753 και εν συνεχεία αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.3296/2004 και η ισχύς του είναι από 1-1-2007, για τα εισοδήματα που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά, είναι εκείνο που αναφέρεται στην φορολογία και στις φορολογικές υποχρεώσεις των τεχνικών επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος των εταιρειών κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στο ανωτέρω άρθρο αναφέρονται τα εξής:

«Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

α) Είκοσι τοις εκατό (20%) προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, καθώς και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

β) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίου και Στοιχείων, καθώς και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρείες του άρθρου 13 του ν. 718/1977 (ΦΕΚ 302^Α).

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωση της.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης διαχειριστή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε περισσότερες εταιρίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μια από αυτές, κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς

τους υπόχρεους.

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Από τα παραπάνω βγαίνει το συμπέρασμα ότι η σύσταση εταιρείας ή κοινοπραξίας κρίνεται ασύμφορη, όταν από τη δραστηριότητα της δεν αναμένονται αξιόλογα κέρδη, που να δικαιολογούν το συντελεστή φόρου που φθάνει το 25% για τις ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες και το 35% για τις κοινοπραξίες.

Η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 25-35% γίνεται ανασχεπτικός παράγοντας στη σύσταση εταιρειών με μικρό κύκλο εργασιών. Ενώ όμως η σύσταση μιας εταιρείας εξαρτάται από την ελεύθερη βούληση και τα συμφέροντα των εταίρων, η σύσταση κοινοπραξιών σε πολλές περιπτώσεις είναι αναγκαστική και κατ' επέκταση αναγκαστική είναι και η φορολογία.

Εδώ παρατηρείται ότι ο νόμος επιφέρει μια ανισότητα στη μεταχείριση των φορολογουμένων, όταν αυτοί οδηγούνται σε υποχρεωτική κοινοπραξία. (Σιωμόπουλος Ι., 2003, άρθρο στην εφημερίδα του «Βήμα της Κυριακής», σ. 118)

2. Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων ν. 2234/94

Για τη φορολογία του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμογή μέχρι πρόσφατα είχαν οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 με τις οποίες ορίζονταν η μεθοδολογία προσδιορισμού του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος.

Μετά τη δημοσίευση του Ν. 2940/2001 (ΦΕΚ180Α/6-8-2001) έπαυσε να εφαρμόζεται από τη χρήση του 2002 το άρθρο 34 του Ν. 2238/94 στον υπολογισμό των κερδών των παρακάτω επιχειρήσεων, που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών και την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων: α) Των ανωνύμων τεχνικών εταιρειών β) Των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων γ) Των συνεταιρισμών και των ενώσεων αυτών δ) Των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε) ε) Των αλλοδαπών τεχνικών εταιρειών, στ) Των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν οι παραπάνω εταιρείες. Τούτο προκύπτει από την παράγραφο 7 του άρθρου 7 του Ν.2940.

Δικαιολογητική βάση θέσπισης ειδικού τρόπου προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων αποτελούσε η αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων αυτών για κάθε χρήση χωριστά. Η δυσκολία αυτή οφείλονταν στις δυσχέρειες σύνταξης απογραφής και ακόμη στο γεγονός ότι η αποπεράτωση των τεχνικών έργων διαρκούσε συνήθως περισσότερο από ένα έτος.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στον τεκμαρτό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους υπάγονταν οι τεχνικές επιχειρήσεις μόνο για τα έσοδα που προέκυτταν από την εκτέλεση τεχνικών έργων. Αν οι επιχειρήσεις αυτές είχαν παρεπόμενες δραστηριότητες, το καθαρό κέρδος των δραστηριοτήτων αυτών προσδιοριζόνταν με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Όπως προείπαμε, ο φορολογικός νόμος στο άρθρο 34 διέκρινε τις τεχνικές επιχειρήσεις στις εξής κατηγορίες, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών: α) Τις οικοδομικές επιχειρήσεις, β) Τις εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων και γ) Τις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Για καθεμία από τις πιο πάνω κατηγορίες τεχνικών επιχειρήσεων προβλέπονταν ειδικότερος τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και ειδικότεροι συντελεστές προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 είχε οριστεί ότι από το οικονομικό έτος 2003 οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμετάλλευσης κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις και οι αλλοδαποί οργανισμοί που ασχολούνταν με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετείχαν, προσδιόριζαν τα καθαρά κέρδη τους λογιστικώς, καταργούμενου του τεκμαρτού τρόπου προσδιορισμού των κερδών τους. (Σιωμόπουλος Ι., 2003, άρθρο στην εφημερίδα του «Βήμα της Κυριακής», σ. 118)

Ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων των πιο πάνω επιχειρήσεων γίνεται με τεκμαρτό (ειδικό) τρόπο. Ειδικότερα τα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιάζονται με τους συντελεστές που προαναφέρθηκαν 15% ή 10% κ.λπ., ανάλογα με το είδος του έργου και έτσι προκύπτει το φορολογητέο αποτέλεσμα.

Όταν όμως τα δηλούμενα ή προσδιοριζόμενα μετά από έλεγχο πραγματικά καθαρά κέρδη των ατομικών και των εταιρικών επιχειρήσεων με βιβλία γ' κατηγορίας είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίζονται τεκμαρτά, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, ποσοστό 40% των επί πλέον αυτών κερδών, προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και το προκύπτον άθροισμα υπόκειται σε φορολόγηση.

Το υπόλοιπο 60% της πιο πάνω διαφοράς καθαρών κερδών που απομένει και δε φορολογήθηκε, μεταφέρεται και εμφανίζεται στον υπολογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» και φορολογείται όταν κεφαλαιοποιείται ή διανέμεται στους δικαιούχους. Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις το αναλαμβανόμενο ή κεφαλοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου και φορολογείται με την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/94.

Παράδειγμα: Από τα βιβλία μιας οικοδομικής Ομόρρυθμης Εταιρείας προέκυψαν καθαρά κέρδη ισολογισμού 150.000,00 €. Τα ακαθάριστα έσοδα της Ο.Ε. από πωλήσεις διαμερισμάτων, καταστημάτων τα οποία έγιναν οριστικά (με την αποδοχή της αξίας από τους αγοραστές) ανήλθαν στο ποσό των 800.000,00 €.

Σύμφωνα με όσα ειπώθηκαν πιο πάνω τα τεκμαρτά κέρδη θα είναι:

$800.000,00 \times 15\% = 120.000,00\text{€}$. Στη συνέχεια στα τεκμαρτά κέρδη προστίθεται το 40% της διαφοράς $(150.000,00 - 120.000,00) \times 40\% = 12.000,00 \text{ €}$ και έτσι το συνολικό ποσό για το οποίο θα φορολογηθεί η Ο.Ε. θα είναι: $120.000,00 + 12.000,00 = 132.000,00 \text{ €}$.

Το υπόλοιπο της διαφοράς $30.000,00 - 12.000,00 = 18.000,00 \text{ €}$ μεταφέρεται στην πίστωση του υπολογαριασμού 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» με χρέωση του 88.99 «Κέρδη προς διάθεση». (Φλώρος Α., 2005, σ. 170-171)

Αλλά και η πιο πάνω διάταξη είναι υπό τροποποίηση. Ας δούμε κατά συνέπεια πώς φορολογούνταν οι τεχνικές επιχειρήσεις από το οικονομικό έτος 2002 έως μέχρι πρόσφατα. (Σιωμόπουλος Ι., 2003, άρθρο στην εφημερίδα του «Βήμα της Κυριακής», σ. 118)

3. Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων κατ' άρθρο 34 Ν. 2238/94

1.- Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την

ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη. Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά τον χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά τον χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2.- Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

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, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους 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.

3.- Τα ακαθάριστα έσοδα 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 κοινοπραξίας 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 εταιρείας.

Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή της εργασίας εκτελείται από εταιρεία 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 έσοδα 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 από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται 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 προσαιξήσει 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.

5.- Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παρ. 4 του άρθρου 2 και των ατομικών επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, σε περίπτωση που τα δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη, τα οποία προέρχονται από εργασίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των υπόχρεων, προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και το σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού της ως άνω διαφοράς καθαρών κερδών. Το υπόλοιπο κερδών που απομένει και δεν φορολογήθηκε μεταφέρεται και εμφανίζεται στα βιβλία στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικονομικών επιχειρήσεων». Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό προστίθεται στα

λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.

6.- Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 των οποίων μέλη είναι αποκλειστικά ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Σε περίπτωση όμως κατά την οποία, εκτός από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης συμμετέχουν και άλλα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παρ. 4 του άρθρου 2 ή ατομικές επιχειρήσεις, οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται μόνο για το τμήμα των κερδών που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα τεκμαρτά και κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα ποσοστά συμμετοχής των νομικών αυτών προσώπων ή των ατομικών επιχειρήσεων, με εξαίρεση τις συμμετέχουσες ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

7.- Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 δεν εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον υποβάλλουν στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για το σκοπό αυτόν ανέκκλητη δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από την έναρξη της λειτουργίας τους.

8.- Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις 9 επιχειρήσεις που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας και η έναρξη της διαδικασίας κατάρτισης των προγραμμάτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.1003/ 1971 (ΦΕΚ 198Α) ή του ν.947/1979 (ΦΕΚ 169Α) ή του ν.1337/ 1983 (ΦΕΚ 33Α), καθώς και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της Δημόσιας Επιχείρησης Πολεοδομίας και Στέγασης (ΔΕΠΟΣ) που αφορούν πωλήσεις οικοδομών τις οποίες ανεγείρει για «Ομογενειακά Χωριά».

Συναφείς διατάξεις νόμων:

(1) Τέλη χαρτοσήμου Άρθρο 23 ν. 3296/2004: Το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 15ε του ΠΛ της 28/7/1931 (ΦΕΚ 239 Α) για τις εργολαβικές συμβάσεις για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ποσοστών οικοπέδου, υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία, κατά τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ48Α) όπως ισχύει, των ποσοστών οικοπέδου που συμφωνείται να πε-

ριέλθουν στον εργολάβο, εφόσον στις εργολαβικές συμβάσεις δεν αναγράφεται αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία.

(2) *Κέρδη τεχνικών επιχειρήσεων Άρθρο 7 παρ. 7 ν. 2940/6-8-2001*: Τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου. (Κράτση Α., 2005, σ. 204-209)

4. Η φορολογία των οικοδομικών επιχειρήσεων

Οικοδομικές είναι οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση ολόκληρων οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών ή άλλων χώρων οικοδομών, ανεξαρτήτως του αν οι οικοδομές ανεγείρονται απευθείας από τις ίδιες τις τεχνικές επιχειρήσεις ή ανεγείρονται με ανάθεση σε εργολάβους.

Ακαθάριστα έσοδα: Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν. 2238/1994, δηλαδή η φορολογητέα αντικειμενική αξία όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Στην περίπτωση που το τίμημα το οποίο αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία του ακινήτου, τότε ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται αυτό που αναγράφεται στο συμβόλαιο.

Στις περιοχές της χώρας που δεν ισχύει αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις που αναγράφεται στα συμβόλαια.
- Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία βρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Στην πιο πάνω περίπτωση δηλαδή ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή με βάση τη διαδικασία των συγκριτικών στοιχείων.

Χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων: Χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων θεωρούνταν η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, ανεξαρτήτως του αν η είσπραξη του τμήματος γινόταν σε μεταγενέστερο χρόνο. Στην περίπτωση που έχει συνταχθεί εργολαβικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε χρονικό διάστημα δύο ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου σε προσύμφωνα που είχαν συνταχθεί στο παρελθόν και είχαν περάσει δύο χρόνια χωρίς να έχουν συνταχθεί οριστικό συμβόλαιο θεωρούνταν το οικονομικό έτος 1991.

Πωλήσεις, σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου, θεωρούνταν και εκείνες που γίνονταν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Ακαθάριστα έσοδα διαλυόμενης εταιρείας: Σύμφωνα με τις διατάξεις του όγδοου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, θεωρούνταν ακαθάριστο έσοδο της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η αντικειμενική ή η αγοραία αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων κτλ. που περιέρχονταν στα μέλη ΟΕ ή ΕΕ ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας ή αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά τον χρόνο που διαλύεται η εταιρεία ή κοινοπραξία κτλ.

Σύμφωνα εξάλλου με το ένατο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με την παρ. 20 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999, το καθαρό κέρδος που προκύπτει από τη διάλυση των οικοδομικών επιχειρήσεων που ασχολούνταν με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, οι οποίες είχαν τη μορφή της εταιρείας, κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, φορολογούνταν με τον συντελεστή που προβλέπονταν γι' αυτές κατά τον χρόνο διάλυσής τους.

Παύση εργασιών ατομικής επιχείρησης: Στην περίπτωση παύσης των εργασιών ατομικής οικοδομικής επιχείρησης η αξία, αντικειμενική ή αγο-

ραία, των τυχόν διαμερισμάτων που δεν είχαν πωληθεί δεν αποτελούσε ακαθάριστο έσοδο του επιχειρηματία κατά τον χρόνο παύσης των εργασιών της ατομικής επιχείρησής του. Η αξία των διαμερισμάτων αυτών θα αποτελούσε ακαθάριστο έσοδο από εμπορικές επιχειρήσεις κατά τον χρόνο πώλησής τους, οπότε ο επιχειρηματίας θα υπαγόταν σε φόρο για το καθαρό κέρδος που θα προέκυπτε. Τα πιο πάνω είχαν δεχθεί η διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 269/1960 του υπουργείου Οικονομικών.

Προσδιορισμός καθαρών κερδών: Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, το καθαρό κέρδος των οικοδομικών επιχειρήσεων προσδιορίζονταν σε κάθε περίπτωση τεκμαρτώς, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων τους επί τον συντελεστή 15%.

Ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνονταν:

- Κατά 100%, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρούσε τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας.
- Ως και 60%, σε περίπτωση που οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονταν στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής. (Σιωμόπουλος Ι., 2003, άρθρο στην εφημερίδα του «Βήμα της Κυριακής», σ. 118)

5. Επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων και ιδιωτικών έργων

Στις τεχνικές επιχειρήσεις που φορολογούνταν με ειδικό τρόπο υπάγονταν και οι εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, το καθαρό κέρδος των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνταν με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, καθώς και των δημόσιων επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, των οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και ΝΠΔΔ, βρίσκονταν τεκμαρτώς με τη χρήση συντελεστών καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων.

Έννοια εργολαβίας και υπεργολαβίας: Η πιο πάνω διάταξη αναφέρεται στην εργοληπτική και στην υπεργοληπτική κατασκευή δημόσιου ή ιδι-

ωτικού τεχνικού έργου. Η έννοια της εργολαβίας και υπεργολαβίας δίνεται από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 681 του ΑΚ, εργολαβία είναι σύμβαση έργου με την οποία ο εργολάβος αναλαμβάνει την υποχρέωση να εκτελέσει έργο και ο εργοδότης να καταβάλει τη συμφωνηθείσα αμοιβή, ενώ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 682 του Α.Κ. η αμοιβή λογίζεται ότι έχει συμφωνηθεί σιωπηρά, αν το έργο συνηθίζεται να εκτελείται με αμοιβή.

Η σύμβαση της εργολαβίας είναι ενοχική, αμφοτεροβαρής και ανταλλακτική.

Η έννοια της υπεργολαβίας δίνεται εμμέσως πλην σαφώς από τη διάταξη του άρθρου 684 του Α.Κ., σύμφωνα με την οποία ο εργολάβος δεν έχει δικαίωμα να υποκαταστήσει άλλον στην εκτέλεση του έργου, εκτός αν προκύπτει το αντίθετο από τη σύμβαση ή τη φύση του έργου. Με κατ' αντιδιαστολή επιχείρημα ο εργολάβος μπορεί να αναθέσει σε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, την εκτέλεση του έργου ή μέρους αυτού, αν αυτό προκύπτει από τη σύμβαση ή τη φύση του έργου. Σε αυτή την περίπτωση υπάρχει υπεργολαβία.

Στην υπεργολαβία ο εργολάβος επέχει θέση εργοδότη έναντι του υπεργολάβου, ενώ ο αρχικός εργοδότης δεν έχει καμία νομική σχέση με τον υπεργολάβο.

Έννοια τεχνικού έργου: Από τη διάταξη του άρθρου 681 του Α.Κ. προκύπτει ότι με τη σύμβαση εργολαβίας ο εργολάβος αναλαμβάνει την υποχρέωση να εκτελέσει έργο με την ευρύτερη έννοια του όρου αυτού. Το έργο αυτό μπορεί να είναι υλικό ή άυλο, ορατό ή αόρατο, νόμιμο ή παράνομο, να συνδέεται με ενσώματο αντικείμενο άμεσα ή έμμεσα ή να αποτελεί αυτοτελές προϊόν της ανθρώπινης διάνοιας. Πρέπει όμως το έργο αυτό να έχει αγοραία αξία. Ο Άρειος Πάγος έχει δεχθεί, ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 681 του Α.Κ., πως είναι έργο κάθε τελικό αποτέλεσμα της εργασίας και της δραστηριότητας του εργολάβου, αδιάφορα από τη φύση του, στην εκτέλεση του οποίου απέβλεψαν τα μέρη.

Το τεχνικό έργο αποτελεί εξειδικευμένη έννοια, η οποία διαμορφώθηκε από την οικονομική και επιχειρηματική πρακτική χωρίς να έχει σαφώς οριοθετηθεί. Έτσι έχει γίνει δεκτό από τα δικαστήρια και τη διοίκηση ότι στην έννοια του όρου «τεχνικό έργο» περιλαμβάνονται τα έργα οδοποιίας, γεφυρο-

ποιίας, τα λιμενικά, τα έργα ύδρευσης και αποχέτευσης, τα έργα σιδηροδρόμων και γενικά τα έργα της υπαίθρου. Ακόμη έχει γίνει δεκτό ότι, προκειμένου για οικοδομικές εργασίες, τεχνικά έργα θεωρούνται οι εργολαβίες που αφορούν εκσκαφές, κατεδαφίσεις, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υποχρωματισμούς και ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, κατασκευές μπετόν αρμέ, πλακοστρώσεις, ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, διαμόρφωση χώρων πρασίνου, υδραυλικές και ξυλουργικές εγκαταστάσεις κτλ. Αν οτις πιο πάνω εργασίες εκτελούνται για την επισκευή και συντήρηση εγκαταστάσεων που ήδη υπάρχουν, δεν θεωρούνται ότι αποτελούν τεχνικό έργο.

Η διοίκηση (ΠΟΛ. 214/1971) έχει δεχθεί ότι, σε περίπτωση που φυσικό ή νομικό πρόσωπο ασκεί εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση και παράλληλα με την πώληση των προϊόντων της έχει αναλάβει και την παρεπόμενη εργασία τοποθέτησης των πωληθέντων ειδών, δεν θεωρείται πως η επιχείρηση αυτή εκτελεί τεχνικό έργο, διότι το προέχον στοιχείο είναι η πώληση των προϊόντων της.

(α) Επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων: Όπως προαναφέρθηκε, οι επιχειρήσεις αυτές φορολογούνται τεκμαρτως με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων. Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, ως ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας, καθώς και των ΝΠΔΔ γενικά, 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 θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Χρόνος κτήσης των ακαθάριστων εσόδων των πιο πάνω επιχειρήσεων θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου. Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, τα καθαρά κέρδη των πιο πάνω επιχειρήσεων βρίσκονται με τη χρήση συντελεστή 10% στα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν η εκτέλεση του έργου γίνεται με τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών ή όχι.

Εισφορά αναληφθέντος έργου σε εταιρεία ή κοινοπραξία: Σύμφωνα με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, σε περίπτωση εισφοράς του αναληφθέντος τεχνικού έργου ή μέρους αυτού σε εταιρεία οποιασδήποτε μορφής ή σε κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, στην οποία συμμετέχει και ο απευθείας ανάδοχος ή συμβασιούχος, τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, θεωρείται ότι αποκτώνται από την εταιρεία ή την κοινοπραξία. Η εισφορά αυτή του αναδόχου προς την εταιρεία ή την κοινοπραξία δεν θεωρείται υπερβολαβία.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση που τμήμα του έργου εκτελείται από εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου εταιρείας ή κοινοπραξίας και ακόμη στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή της εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που εισφέρεται τεχνικό έργο του Δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, ΝΠΔΔ κτλ. σε εταιρεία ή κοινοπραξία. Δεν έχουν δηλαδή εφαρμογή σε περίπτωση που εισφέρεται *ιδιωτικό* τεχνικό έργο σε εταιρεία ή κοινοπραξία, εστώ και αν σε αυτή συμμετέχει ο ανάδοχος του έργου.

Εφόσον στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν υπάρχει υπερβολαβία, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από την εισφορά του αναληφθέντος έργου ή μέρους αυτού σε εταιρεία ή κοινοπραξία θεωρείται ότι αποκτούνται από την εταιρεία ή την κοινοπραξία που αναλαμβάνει την εκτέλεση του έργου. Ο ανάδοχος εκδίδει τιμολόγιο στον κύριο του έργου και η εταιρεία ή η κοινοπραξία στον ανάδοχο του έργου, χωρίς να ανακύπτει θέμα υπαγωγής σε φόρο του αναδόχου ή μη μόνο ως μέλους της εταιρείας ή της κοινοπραξίας που έχει αναλάβει την εκτέλεση του έργου.

(β) Επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων: Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, το καθαρό κέρδος των εργοληπτικών επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών ή ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες βρίσκεται τεκμαρτά με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδά τους. Ως ακαθάριστο

έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί εντός της χρήσης. Αν το τεχνικό έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, πμολογείται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί εντός αυτής, ανεξάρτητα αν για το έργο αυτό έχει καταβληθεί τίμημα.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων αυτών βρίσκεται με τη χρήση συντελεστή 12% στα ακαθάριστα έσοδα.

Αν το έργο εκτελείται χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών της εργολήπτριας εταιρείας, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών. Σε αυτή την περίπτωση το καθαρό κέρδος υπολογίζεται με συντελεστή 25% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Από τη διοίκηση και τα δικαστήρια έχει γίνει δεκτό ότι, σε περίπτωση που ιδιωτικό τεχνικό έργο εκτελείται κατά ένα μέρος με υλικά του εργοδότη και κατά το υπόλοιπο με υλικά του εργολάβου, γίνεται επιμερισμός των συνολικών ακαθάριστων εσόδων για να βρεθεί το τμήμα αυτών που αντιστοιχεί στην εκτέλεση του έργου με υλικά του εργολάβου στο οποίο θα εφαρμοστεί ο συντελεστής καθαρού κέρδους 12% και το τμήμα των ακαθάριστων εσόδων που αντιστοιχεί στην εκτέλεση του έργου με υλικά του εργοδότη στο οποίο θα εφαρμοστεί ο συντελεστής καθαρού κέρδους 25%.

Προσαύξηση συντελεστών καθαρού κέρδους: Σύμφωνα με τις διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, οι συντελεστές καθαρού κέρδους 10%, 12% και 25% προσαυξάνονται:

- Κατά ποσοστό 100% σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζει ο ΚΒΣ.
- Ως ποσοστό 60% αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής.

Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι ως ποσοστό 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής.

(γ) Τεχνικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας:

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001, τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, δηλαδή οι ανώνυμες εταιρείες, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμοί, που ασχολούνται με την πώληση ανέγειρομένων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από τη χρήση του 2002 και εντεύθεν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα για τη χρήση του 2002 και εντεύθεν έπρεπε να προσδιορίζουν τα καθαρά κέρδη τους λογιστικά και όχι τεκμαρτώσ όπως προέβλεπαν οι προϊσχύουσες διατάξεις. (Σιωμόπουλος Ι., 2003, άρθρο στην εφημερίδα του «Βήμα της Κυριακής», σ. 118)

6. Λογιστικός προσδιορισμός κερδών τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994

Από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) τα καθαρά κέρδη των ημεδαπών Α.Ε., των Ε.Π.Ε., των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων, των συνεταιρισμών που ασχολούνται με την ανέγερση οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες τα ανωτέρω πρόσωπα συμμετέχουν, προσδιορίζονται με την έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα τους (λογιστικός τρόπος).

Λογιστική αντιμετώπιση: Για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών λαμβάνονται υπόψη:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία περιλαμβάνουν: αα) το τίμημα πώλησης των διαμερισμάτων καταστημάτων κ.λ.π., το οποίο λαμβάνεται από τα συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων εφόσον η αξία είναι τουλάχιστον ίση ή μεγαλύτερη της αντικειμενικής, αβ) το τίμημα πώλησης των παλαιών υλικών, εάν προ της ανοικοδόμησης υπήρχαν επί του οικοπέδου παλαιά κτίσματα καταδραφισθέντα από αυτόν που ανεγείρει την οικοδομή,

β) οι δαπάνες ανέγερσης της οικοδομής. Οι δαπάνες της επιχείρη-

σης ανέγερσης και πώλησης των οικοδομών, περιλαμβάνουν:

- το αντάλλαγμα για τις υπεργολαβίες εκτέλεσης εργασιών της πολυκατοικίας, όπως αυτό προκύπτει από τα τιμολόγια των υπεργολάβων,
- την αξία των αγορασθέντων υλικών από τον κατασκευαστή,
- την απόσβεση της αξίας ξυλείας η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα η οποία ανέρχεται σε 30%. Τα μεταλλικά ικριώματα αποσβένονται προς 10% και τα μηχανήματα (μπουλτόζες, φορτωτές, εκσκαφείς κ.λπ. προς 15%.
- Τα ημερομίσθια και τους μισθούς που καταβάλλονται από την επιχείρηση στο προσωπικό που απασχολείται στην ανεγειρόμενη οικοδομή.
- Τις λοιπές δαπάνες τις σχετικές με την ανέγερση της οικοδομής.

γ) Το κόστος των απώλητων τμημάτων της οικοδομής.

Για τον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων διαμερισμάτων πρέπει από το συνολικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής να αφαιρεθεί το κόστος των τμημάτων (διαμερισμάτων κ.λπ.) τα οποία είναι απώλητα κατά την ημέρα λήξης της διαχειριστικής χρήσης της επιχείρησης.

Τόσο τα ακαθάριστα έσοδα όσο και το κόστος ανέγερσης της οικοδομής καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και 2 αντίστοιχα του Γ.Λ.Σ., χωριστά για κάθε οικοδομή. Το κόστος των απώλητων τμημάτων της οικοδομής καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και στο λογαριασμό 21 «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή». Για να υπολογισθεί το κόστος των μενόντων (απώλητων) τμημάτων, διαιρείται το συνολικό κόστος κατασκευής δια του συνολικού εμβαδού της πολυκατοικίας και το πηλίκο της διαίρεσης πολλαπλασιάζεται με το εμβαδό των τμημάτων της οικοδομής τα οποία δεν έχουν πωληθεί.

Πολλές οικοδομικές επιχειρήσεις συντάσσουν οριστικά συμβόλαια πώλησης των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων καταστημάτων κ.λπ., πριν από την αποπεράτωση τους. Επειδή ως χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων από την πώληση των ανεγειρόμενων οικοδομών, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου πώλησης αυτών, είναι δυνατόν στα βιβλία της επιχείρησης να εμφανίζονται έσοδα αυξημένα σε σχέση με το κόστος ανέγερσης. Το αντίστροφο ακριβώς θα συμβεί στις επόμενες χρήσεις, δηλαδή το κόστος ανέγερσης θα είναι αυξημένο συγκριτικά με τα εμφανιζόμενα έσοδα.

Το Υπουργείο Οικονομικών με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν αναφορικά με το θέμα αυτό για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών στις περιπτώσεις αυτές με την εγκύκλιο του 1035038/11 /4/2003 προτείνει την πιο κάτω λύση την οποία ακολουθεί και σχετικό παράδειγμα.

«Για την αποφυγή της μετακύλισης της φορολογητέας υποχρέωσης, ολόκληρης ή κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτής, σε μια χρήση (σε αυτή που λαμβάνει χώρα η πώληση των διαμερισμάτων, κ.λ.π.) με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι σε περίπτωση πώλησης ανεγειρόμενων οικοδομών πριν από την αποπεράτωση τους, οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα τηρούν προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής ανά έργο (οικοδομή) και με βάση αυτό θα εξαγάγουν λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήσης.

Το προϋπολογιστικό αυτό κόστος θα καταχωρείται σε χρέωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ., (αναλυτικός λογαριασμός 68.99.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 58 «Λογαριασμοί Περιοδικής κατανομής» (αναλυτικός λογαριασμός 58.08.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών αυτών, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής των διαμερισμάτων, κ.λ.π., το πραγματικό κόστος κατασκευής θα καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 58.08.01 και οι διαφορές του πραγματικού κόστους των υπόψη κτισμάτων σε σχέση με το προϋπολογιστικό κόστος αυτών (χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού) θα τακτοποιούνται σε έκτακτους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση (λογαριασμοί 86.02.02 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ή 86.02.09 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αντίστοιχα).

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως προϋπολογιστικό κόστος θα λαμβάνεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2238/1994. (Φλώρος Α., 2005, σ. 171-173)

Για την καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω, παρατίθενται οι αποφάσεις και οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι του υπουργείου οικονομικών καθώς και τα ανάλογα παραδείγματα.

«1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν.2940/2001, τα καθαρά κέρδη των Ν.Π. της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (ΑΕ, ΕΠΕ, αλλοδαπές, κλπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου.

2.- Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν.2992/2002 ορίζεται, ότι οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν.2940/2001 εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μετά, καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

3.- Όπως έχει διευκρινισθεί με την 1039968/305/0015/ΠΟΛ.1143/30.4.2002 εγκύκλιο μας, κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων του ν. 2992/2002 είναι, προκειμένου για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα, η ημερομηνία υπογραφής της σχετικής σύμβασης ανάληψης του συγκεκριμένου έργου και όχι η ημερομηνία έναρξης εκτέλεσης αυτού. Όσον αφορά δε τις οικοδομές, κρίσιμος χρόνος είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, η έναρξη ανέγερσης αυτών, ανεξάρτητα από το πότε εκδόθηκε η οικοδομική άδεια. Η έναρξη ανέγερσης των οικοδομών αποδεικνύεται με την ύπαρξη νόμιμων παραστατικών για εκσκαφές, εκχλωματώσεις, κλπ., το οποίο όμως, ως θέμα πραγματικό, εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Επισημαίνεται ότι η κατεδάφιση παλαιάς οικοδομής με σκοπό την ανέγερση νέας στο ίδιο οικόπεδο, δεν συνιστά έναρξη ανέγερσης της τελευταίας. Σε περίπτωση αποπεράτωσης ημιτελούς οικοδομής από οικοδομική επιχείρηση, η ανέγερση της οποίας είχε ξεκινήσει από άλλη οικοδομική επιχείρηση πριν την 1η Ιανουαρίου 2002, τα καθαρά κέρδη της κατασκευάστριας επιχείρησης θα προσδιορισθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, εφόσον οι εργασίες της αποπεράτωσης αρχίζουν μετά την 1.1.2002.

4.- Επίσης, σε περίπτωση εισφοράς από τον αρχικό ανάδοχο όλου ή μέρους του αναληφθέντος έργου σε τρίτο (υπεργολάβο) ή σε κοινοπραξία

στην οποία μετέχει και ο αρχικός εργολάβος (ανάδοχος), κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων είναι η ημερομηνία υπογραφής της αρχικής σύμβασης ανάληψης του έργου. Άλλωστε, όπως ειδικά ορίζεται για τα δημόσια τεχνικά έργα από τις διατάξεις του ν.1418/1984, ο κύριος του έργου (Δημόσιο, δήμος, κλπ.) συναλλάσσεται μόνο με τον αρχικό ανάδοχο, ο οποίος είναι και υπεύθυνος για την καλή εκτέλεση του έργου, παρακρατώντας στις περισσότερες περιπτώσεις και σχετική εγγύηση, και όχι με τον υπεργολάβο, ο οποίος τελικά εκτελεί το συγκεκριμένο έργο.

5.- Στις περιπτώσεις παράλληλης κατασκευής τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί πριν και μετά την 1-1-2002, όπου για ένα μέρος της δραστηριότητας τους οι τεχνικές επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για τεκμαρτά εισοδήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, και για το άλλο θα φορολογηθούν σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, με την 1039968/305/0015/ΠΟΛ.1143/30.4.2002 εγκύκλιο μας έχει γίνει δεκτό, ότι προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, θα πρέπει να αναπτυχθούν οι λογαριασμοί εσόδων, οι λογαριασμοί αγορών, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ. Σε υπολογαριασμούς, ανάλογα με το εάν αφορούν «παλιά» και «νέα» έργα κ.λ.π.. Όσον αφορά τις κοινές δαπάνες, θα πρέπει να γίνει επιμερισμός αυτών ανάλογα με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από την εκτέλεση του κάθε έργου. *Εν όψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι τεχνικές επιχειρήσεις τηρούν στα βιβλία τους χωριστούς λογαριασμούς για τα παλαιά και χωριστούς για τα νέα έργα, συνάγεται, ότι θα εξάγουν χωριστό (λογιστικό) αποτέλεσμα για την κάθε κατηγορία έργων. Στην περίπτωση αυτή, η ζημία που ενδεχόμενα προκύπτει από τα νέα έργα, δηλαδή από αυτά που αναλαμβάνονται μετά την 1-1-2002, δεν συμψηφίζεται με τα τεκμαρτά κέρδη των παλαιών έργων, καθόσον η ζημία αυτή δεν προέρχεται από άλλο κλάδο (εμπορικό, βιομηχανικό, κ.λ.π.) της τεχνικής ή οικοδομικής επιχείρησης, αλλά από ένα τμήμα του ίδιου κλάδου (τεχνικού ή οικοδομικού). Όμως η ζημία αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη επομένων χρήσεων που προέρχονται βέβαια από έργα τα οποία έχουν αναληφθεί από 1-1-2002 και μετά. Επίσης, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τα παλαιά έργα, αναληφθέντα πριν από την 1-1-2002, δεν μπορεί να συμψηφισθεί με το κέρδος των νέων έργων, καθόσον το αποτέλεσμα των παλαιών έργων προσδιορίζεται υποχρεωτικά με τεκμαρτό και μόνο τρόπο.*

6.- Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την 1105743/ΠΟΛ.1256/ 15.11.2001 εγκύκλιο μας, με την οποία μεταξύ άλλων διευκρινίσθηκε, ότι με τις διατάξεις του ν.294012001 άλλαξε αποκλειστικά και μόνο ο τρόπος εξεύρεσης των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων και όχι ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθ. εσόδων αυτών, για τα οποία εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994.

7.- Εν όψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι πολλές οικοδομικές επιχειρήσεις συντάσσουν οριστικά συμβόλαια πώλησης των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, γραφείων, κλπ., πριν την αποπεράτωση τους και ενώ αυτά βρίσκονται ακόμα σε αρχικό στάδιο κατασκευής (μπετά), η εξεύρεση των κερδών των επιχειρήσεων αυτών με λογιστικό τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.294012001 και του ν.299212002, ενδέχεται να δημιουργήσει προβλήματα στις υπόψη επιχειρήσεις. Και τούτο διότι, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, χρόνος απόκτησης των ακαθαρών εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων από την πώληση των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, οικοδομών, κλπ., θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου πώλησης αυτών, γεγονός που έχει ως συνέπεια, οι επιχειρήσεις αυτές να εμφανίζουν, προκειμένου για τα νέα έργα, στη χρήση που πραγματοποιούν τις πωλήσεις, δυσανάλογα αυξημένα έσοδα σε σχέση με τις πραγματοποιούμενες δαπάνες. Αντίθετα, κατά την επόμενη ή επόμενες χρήσεις μέσα στις οποίες θα ολοκληρωθεί η κατασκευή, θα εμφανίζουν αυξημένα έξοδα συγκριτικά με τα έσοδα που θα έχουν, και συνεπώς, αυξημένες λογιστικές ζημίες.

Για την αποφυγή της μετακύλισης της φορολογητέας υποχρέωσης, ολόκληρης ή κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτής, σε μία χρήση (σε αυτή που λαμβάνει χώρα η πώληση των διαμερισμάτων, κλπ.), με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι σε περίπτωση πώλησης ανεγειρόμενων οικοδομών πριν από την αποπεράτωση τους, οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα τηρούν προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής ανά έργο (οικοδομή) και με βάση αυτό θα εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήση. Το προϋπολογιστικό αυτό κόστος θα καταχωρείται σε χρέωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. (αναλυτικός λογαριασμός 68.99.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με αντίστοιχη πίστωση

του λογαριασμού 58 «Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής» (αναλυτικός λογαριασμός 58.08.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών αυτών, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής των διαμερισμάτων, κλπ., το πραγματικό κόστος κατασκευής θα καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 58.08.01 και οι διαφορές του πραγματικού κόστους των υπόψη κτισμάτων σε σχέση με το προϋπολογιστικό κόστος αυτών (χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού) θα τακτοποιούνται σε έκτακτους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση (λογαριασμοί 86.02.02 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ή 86.02.09 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αντίστοιχα).» (Κράτσης Α., 2005, σ. 210-214)

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως προϋπολογιστικό κόστος θα λαμβάνεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.2238/1994. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, σας παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα:

Ανώνυμη εταιρία, η οποία ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, το έτος 2002 ξεκίνησε την ανέγερση οικοδομής (διαμερισμάτων), συνολικού εμβαδού 1.000 τετραγωνικών μέτρων, η αποπεράτωση της οποίας ολοκληρώθηκε εντός του επόμενου έτους. Μέσα στο έτος 2002 πωλήθηκαν (με οριστικά συμβόλαια) διαμερίσματα συνολικής επιφάνειας 500 τ.μ., το έτος 2003, 300 τ.μ., ενώ τα υπόλοιπα 200 τ.μ. εντός του έτους 2004.

Το προϋπολογιστικό κόστος βάσει του ελάχιστου κόστους κατασκευής ήταν 600 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, ενώ το οριστικό (πραγματικό) κόστος κατασκευής διαμορφώθηκε τελικά σε 800 ευρώ το τ.μ.

Προς διευκόλυνση θεωρούμε ότι όλα τα διαμερίσματα πωλήθηκαν αντί 1.200 ευρώ το τ.μ.

Με βάση όσα προαναφέρθηκαν, η πιο πάνω ανώνυμη οικοδομική εταιρία θα δηλώσει, με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003, 2004 και 2005, τα ακόλουθα φορολογητέα καθαρά κέρδη:

Οικονομικό έτος 2003

Ακαθάριστα έσοδα (500 τ.μ. χ- 1.200 ευρώ/τ.μ.)	600.000
Μείον:	
Κόστος πωληθέντων βάσει προϋπολογιστικού κόστους (500 τ.μ. χ 600 ευρώ/τ.μ.)	<u>(300.000)</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	300.000
Πλέον:	
Δαπάνες μη αναγνωρίσιμες προς έκπτωση	<u>50.000</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	350.000

Οικονομικό έτος 2004

Ακαθάριστα έσοδα (300 τ.μ. χ 1.200 ευρώ/τ.μ.)	360.000
Μείον	
Κόστος πωληθέντων βάσει πραγματικού κόστους (300 τ.μ. χ 800 ευρώ/τ.μ.)	<u>(240.000)</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	120.000
Μείον:	
Διαφορές από τακτοποίηση πραγματικού - προϋπολογιστικού κόστους [500 τ.μ. χ (800 - 600 ευρώ/τ.μ.)]	(100.000)
Πλέον:	
Δαπάνες μη αναγνωρίσιμες προς έκπτωση	<u>60.000</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	80.000

Οικονομικό έτος 2005

Ακαθάριστα έσοδα (200 τ.μ. χ 1.200 ευρώ/τ.μ.)	240.000
Μείον:	
Κόστος πωληθέντων βάσει πραγματικού κόστους (200 τ.μ. χ 800 ευρώ/τ.μ.)	<u>(160.000)</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	80.000
Πλέον:	
Δαπάνες μη αναγνωρίσιμες προς έκπτωση	<u>50.000</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	130.000

8.- Τέλος, επισημαίνεται ότι για να είναι ευχερής ο έλεγχος του προϋπολογιστικού κόστους, όπως αυτό ορίσθηκε πιο πάνω, οι οικοδομικές επιχειρήσεις, για τις οικοδομές που η έναρξη κατασκευής τους έγινε από 1-1-2002 και μετά, υποχρεούνται να συνυποβάλλουν, για κάθε οικοδομή, με τη δήλωση

φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, αρχής γενομένης από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, φωτοαντίγραφα των εντύπων υπολογισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής, όπως αυτά προβλέπονται από την 1137140/2439/ Α0012/ΠΟΛ. 1277/5.12.1994 εγκύκλιο και τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί στην αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία για την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

7. Προσδιορισμός των κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων σε περίπτωση πώλησης των ανεγειρόμενων οικοδομών πριν από την αποπεράτωση τους

1.- Όπως είναι γνωστό, τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., αλλοδαπές, κλπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1.1.2002 και μετά, καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά. Με την 1035038/10347/ Β0012/11.4.2003 διαταγή μας έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση που τα οριστικά συμβόλαια πώλησης των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, γραφείων, κλπ., συντάσσονται πριν την αποπεράτωση τους, η οικοδομική επιχείρηση πρέπει να τηρεί προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής ανά έργο (οικοδομή) και με βάση αυτό να εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήση. Το προϋπολογιστικό αυτό κόστος καταχωρείται σε χρέωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. (αναλυτικός λογαριασμός 68.99.01 «Προϋπολογισθεν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 58 «Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής» (αναλυτικός λογαριασμός 58.08.01 «Προϋπολογισθεν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών αυτών, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης. Κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής των διαμερισμάτων, κλπ., το πραγματικό κόστος κατασκευής καταχωρείται σε χρέωση

του λογαριασμού 58.08.01 και οι διαφορές του πραγματικού κόστους των υπόψη κτισμάτων σε σχέση με το προϋπολογιστικό κόστος αυτών (χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού) τακτοποιούνται σε έκτακτους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση (λογαριασμοί 86.02.02 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ή 86.02.09 «Εξόδα προηγούμενων χρήσεων», αντίστοιχα).

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως προϋπολογιστικό κόστος λαμβάνεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.2238/1994.

2.- Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) με την 1/313/12.1.2004 γνωμάτευση τους γνωμοδότησαν, ότι τα έσοδα βάσει των οριστικών συμβολαίων πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 «Πωλήσεις Προϊόντων» και τους αρμόδιους υπολογαριασμούς. Στη συνέχεια και εφόσον το οριστικό συμβόλαιο πώλησης αφορά έργο (π.χ. διαμέρισμα) που δεν έχει εκτελεσθεί ή περατωθεί πλήρως κατά το χρόνο υπογραφής του, αλλά έχει εκτελεσθεί μερικώς, κατά ένα ποσοστό (π.χ. 70% ή 50%), τότε το ποσό του εσόδου του οριστικού συμβολαίου, που αντιστοιχεί στο ποσοστό του μη εκτελεσμένου έργου μεταφέρεται με χρέωση του λογαριασμού 71.99 στο λογαριασμό 58.21 «προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων». Το μετά την εγγραφή αυτή απομένον υπόλοιπο του λογαριασμού 71, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Στο τέλος του μήνα, του τριμήνου ή το αργότερο της διαχειριστικής περιόδου, με σκοπό τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων από την πώληση των διαμερισμάτων, κτιρίων ή οικοδομών και εφόσον δεν έχει περατωθεί η κατασκευή τους και δεν έχουν παραδοθεί στους πελάτες - ιδιοκτήτες τους (βρίσκονται δηλαδή σε κατάσταση ημιτελή), το ακριβές πραγματικό κόστος τους μεταφέρεται, με σχετική ημερολογιακή εγγραφή, από τους λογαριασμούς κόστους της «εν εξελίξει παραγωγής» στους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων από πωλήσεις, οι οποίοι έχουν πιστωθεί με το έσοδο που αντιστοιχεί στο εκτελεσμένο τμήμα του έργου. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού αντιπροσωπεύει το προκύψαν μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρεται και το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών - Αναπτύξεως, κλπ. (π.χ. ενοίκια, μισθοδοσία, αποσβέσεις,

κλπ.), προκειμένου για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της περιόδου ή της χρήσεως. Στο τέλος της χρήσης και εφόσον το πωληθέν, βάσει του οριστικού συμβολαίου, διαμέρισμα, κτίριο, οικοδομή, κλπ. δεν έχει αποπερατωθεί και δεν έχει παραδοθεί στον πελάτη, το έσοδο που αντιστοιχεί στο μη εκτελεσμένο τμήμα του μεταφέρεται από το λογαριασμό 58.21 στο λογ/σμό 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων» και με την εγγραφή αυτή ο λογαριασμός 58.21 εξισώνεται (παρ. 5).

Με την υποβολή δε της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το καθαρό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προσαρμόζεται προς το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση την 1035038/10347/B0012/11.4.2003 διαταγή μας (παρ. 6), το οποίο προσδιορίζεται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (παρ. 7).

3.- Μετά από όλα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών θεωρείται, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, οι οικοδομικές επιχειρήσεις, που πωλούν ανεγειρόμενα κτίσματα πριν από την αποπεράτωση τους, υποχρεούνται, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους, να αναμορφώνουν τα έσοδα τους, ούτως ώστε να εμφανίζουν και να υπαγάγουν σε φορολογία τα συνολικά, βάσει συμβολαίων, έσοδα τους και όχι μόνο αυτά που αντιστοιχούν στο τμήμα του εκτελεσμένου έργου. Όσον αφορά το κόστος που θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, θα πρέπει το πραγματικό κόστος, βάσει των τηρουμένων σύμφωνα με τα πιο πάνω βιβλίων, να συγκρίνεται με αυτό που προκύπτει εξωλογιστικά με βάση τα αναφερόμενα στην 1035038/10347/B0012/2003 διαταγή μας και θα λαμβάνεται τελικά το μεγαλύτερο, κατά το μέρος βεβαίως που αντιστοιχεί στην αξία των πωληθέντων κτιρίων.

Διευκρινίζεται ότι στο προϋπολογιστικό κόστος, όπως αυτό προσδιορίστηκε στην πιο πάνω διαταγή μας, θα συνυπολογίζεται και το κόστος αγοράς του οικοπέδου, μαζί με όλα τα συναφή έξοδα (π.χ. συμβολαιογραφικά, φ.μ.α., αμοιβές μηχανικών, κλπ.). Επιπλέον, οι λοιπές δαπάνες (διοικητικής λειτουργίας, αποσβέσεις, κ.λ.π.) θα αφαιρούνται στο σύνολο τους μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ανεξάρτητα από την αξία των πωληθέντων

μέσα στη χρήση οικοδομών.

Όταν η ανέγερση της οικοδομής γίνεται μέσω αντιπαροχής προς τον οικοπεδούχο, από το προϋπολογιστικό κόστος θα λαμβάνεται μόνο το μέρος που αντιστοιχεί στην αξία των οικοδομών που περιέρχονται στην κυριότητα του κατασκευαστή.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, θα πρέπει οι οικοδομικές επιχειρήσεις που εμπíπτουν στην παρούσα, να συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και για καθεμία οικοδομή χωριστά, φωτοαντίγραφα των εντύπων υπολογισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής, όπως αυτά προβλέπονται από την 1137140/2439/A0012/ΠΟΛ.1277/5.12.1994 εγκύκλιο μας και τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί στην αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία για την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Επίσης, θα συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναλυτικές καταστάσεις και για καθεμία οικοδομή χωριστά που θα εμφανίζουν τα απαραίτητα στοιχεία με βάση τα οποία προσδιόρισαν εξωλογιστικά το αποτέλεσμα, προκειμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών. Κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής της οικοδομής, οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα προβαίνουν, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους, στις σχετικές τακτοποιήσεις, ούτως ώστε να υπαγάγουν τελικά σε φορολογία το πραγματικό κέρδος που προέκυψε από την πώληση των οικοδομών αυτών. (Κράτσης Α., 2005, σ. 215-218)

8. Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών (άρθ. 35)

1.- Για την εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομών και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος.

Το προσδιοριζόμενο ελάχιστο συνολικό κόστος κατασκευής και τα ελάχιστα κόστη των επί μέρους εργασιών αποτελούν τη βάση προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών της παραγράφου αυ-

τής. Με τον όρο «κόστος» νοείται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς των υλικών με το φόρο προστιθέμενης αξίας και την αμοιβή εργασίας, η οποία προσφέρεται απευθείας ή μέσω υπεργολάβου, χωρίς τις ασφαλιστικές εισφορές και το Φ.Π.Α.

2.- Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους των οικοδομών και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών λαμβάνονται υπόψη: α) Οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο, οι οποίες αναπροσαρμόζονται με βάση τη μεταβολή του δείκτη κόστους κατασκευής κτιρίων της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδας. β) Συντελεστές αναγωγής των βοηθητικών χώρων των διαφόρων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους αυτών. γ) Συντελεστές αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης, για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως, μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων. δ) Πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Σε επί μέρους εργασίες ή σε κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής, αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελετητή της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας. Μετά το πέρας των εργασιών, ο κύριος της οικοδομής ή η επιχείρηση που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση αυτής, υποβάλλει τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία αυτών. Εξαιρετικά, προκειμένου για επί μέρους εργασίες που έγιναν χωρίς την ανάθεση τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομίσθιων τεχνιτών και εργατών, αυτό γίνεται δεκτό για συνολικό ποσό μέχρι το είκοσι τοις εκατό (20%) του ελάχιστου συνολικού κόστους της κατασκευής. Το όριο αυτό δεν ισχύει για επιχειρήσεις που αποδειγμένα απασχολούν δικό τους προσωπικό για τον σκοπό αυτόν. Εάν κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα, οι ως άνω υπόχρεοι συμπληρώνουν στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών. Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, από την οποία θα προκύπτει ότι υποβλήθηκαν οι πίνακες που προβλέπονται από την

παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής.

3.- Στην περίπτωση που υποβάλλεται τελικός πίνακας, ο οποίος περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου, τα στοιχεία των εργολάβων, υπερβολάβων και προμηθευτών, καθώς και ως προς την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται σε βάρος του υπόχρεου πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει από την ανακρίβεια.

Ειδικώς για ανακρίβεια που αναφέρεται στα στοιχεία των εργολάβων, υπερβολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι τριακόσια (300) ευρώ.

Για τη διαδικασία επιβολής, βεβαίωσης και είσπραξης του προστίμου αυτού, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις αυτού του νόμου.

4.- Τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 στοιχεία, για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους, καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού, μετά από εισήγηση της επιτροπής που θα αποτελείται από: τρεις (3) οικονομικούς υπαλλήλους, τον προϊστάμενο του τμήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών, ένα (1) μηχανικό, μόνιμο υπάλληλο του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, έναν (1) εκπρόσωπο του Τεχνικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας, έναν (1) εκπρόσωπο της Ελληνικής Ομοσπονδίας Κατασκευαστών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων (Ε.Ο.Κ.Ο.Ε.) και μέχρι δύο (2) ακόμη πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιαίτερη εμπειρία.

5.- Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου. β) Η συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και κάθε αναγκαία δαπάνη για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου. γ) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων, που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου. δ) Οι υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου. (Κράτσης Α., 2005, σ. 220-222)

9. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επιμέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές (άρθ. 36)

1.- Τα ακαθάριστα έσοδα, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 35, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τυχόν προκύπτοντα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα, με βάση τις διατάξεις του παρόντος, θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα: α) Της χρήσης μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας της παρ. 2 του άρθρου 35 για τους εργολάβους, υπεργολάβους και γενικά επιτηδευματίες, που εκτελούν οποιαδήποτε εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή. β) Της χρήσης που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34, για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

2.- Το ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας, που οφείλουν να έχουν καταβάλει τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 35, πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσο με αυτό που προκύπτει από το κόστος της αντίστοιχης επί μέρους εργασίας ή το συνολικό κόστος, κατά περίπτωση, όπως αυτό προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 35. Σε αντίθετη περίπτωση η διαφορά που προκύπτει, μετά το τέλος των εργασιών, οφείλεται ως φόρος εκρών της φορολογικής περιόδου υποβολής του τελικού πίνακα.

3.- Στην περίπτωση κατά την οποία το συνολικό κόστος, όπως προσδιορίζεται στον τελικό πίνακα, είναι κατώτερο του ελάχιστου συνολικού κατασκευαστικού κόστους, όπως προκύπτει κατ' εφαρμογή του άρθρου 35, ο ιδιώτης ιδιοκτήτης καταβάλλει αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τη διαπιστούμενη διαφορά του φόρου προστιθέμενης αξίας.

4.- Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου. β) Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων που απαιτούνται για την υλοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου. γ) Οι υποχρεώσεις των προσώπων των παρ. 1, 2 και 3 αυτού του άρθρου. (Κράτησης Α., 2005, σ. 224-225)

10. Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα εργοληπτών τεχνικών έργων

Στα εισοδήματα εργοληπτών τεχνικών έργων ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3% στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου. Υπόχρεος προς παρακράτηση είναι το Δημόσιο και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί την καταβολή του εισοδήματος.

Παράδειγμα: Ο εργολάβος Β για εργασίες ελαιοχρωματισμών των γραφείων και του εργοστασίου της Ανώνυμης Εταιρείας (Χ), μετά την επιμέτρηση του έργου εκδίδει τιμολόγιο το οποίο διατυπώθηκε ως εξής:

Αξία έργου	9.000,00	
+ Φ.Π.Α. 18%	<u>1.620,00</u>	10.620,00
Μείον φόρος εισοδήματος 3% X 9.000,00		<u>270,00</u>
Καθαρό πληρωτέο		1 0.350,00 €

Αν υποτεθεί ότι και ο εργολάβος τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας οι εγγραφές που θα γίνουν με βάση το τιμολόγιο στα αντίστοιχα λογιστήρια θα είναι οι εξής:

Στα βιβλία της Α.Ε., γίνονται οι εγγραφές:

62.07.01	Επισκευές & συντ. κτιρίων	
62.07.01.04	Επισκευές, Υποκ. σε Φ.Π.Α. 18%	9.000,00
54.00.29.04	Φ.Π.Α. εισροών εξόδων, δαπ. 18%	1.620,00
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	10.620,00

Τιμ. Νο του Β

50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	270,00
54.09.12	Φόρος αμοιβών εργολάβων	270,00
	Παρακράτηση φόρου 3% X 9.000,00	

Στο λογιστήριο του εργολάβου Δ θα γίνουν οι εγγραφές:

30.00	Πελάτες εσωτερικού	10.620,00
73.	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	
73.00	Έσοδα από επιχρίσματα	
73.00.00	Έσοδα από παρ. υπηρ. σε ιδιώτες επιτηδευμ.	
73.00.00.04	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες επιτηδευμ. προς 18%	9.000,00

54.00.73.04 Φ.Π.Α. εκροών από παροχή υπηρεσιών 18% 1.620,00
 Τιμολόγιο Π. Υπηρ. Νο.....

33.99 Λοιποί παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος 270,00

30.00 Πελάτες εσωτερικού 270,00

Η Α.Ε. υποχρεούται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από εκείνον της έκδοσης του τιμολογίου να αποδώσει το φόρο στο Δημόσιο. Στο τέλος της χρήσης θα χορηγήσει βεβαίωση στον εργολάβο για τον παρακρατηθέντα φόρο. Ο εργολάβος τελικά θα συμψηφίσει τον παρακρατηθέντα φόρο με τον οφειλόμενο φόρο που αναλογεί στα κέρδη της χρήσης. Η λογιστική αντιμετώπιση θα γίνει με τη μεταφορά του ποσού των 270,00€ στη χρέωση του υπολογαριασμού 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών». (Φλώρος Α., 2005, σ. 175-176)

11. Παρακράτηση φόρου από πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών προς το Δημόσιο κ.λπ.

Οι πωλήσεις κάθε είδους αγαθών ή η παροχές υπηρεσιών προς το Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τις Δημόσιες επιχειρήσεις, τα Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ., υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με τους παρακάτω συντελεστές:

1% για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας.

4% για τα λοιπά αγαθά και 8% για την παροχή υπηρεσιών.

Παράδειγμα: Η ομόρρυθμη εταιρεία (Χ) έχει ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και πώληση υποδημάτων. Πωλήθηκαν προϊόντα αξίας 10.000,00 σε μια στρατιωτική μονάδα και το τιμολόγιο πώλησης διατυπώθηκε ως εξής:

αξία προϊόντων	10.000,00
+ Φ.Π.Α. 18%	<u>1.800,00</u>
	11.800,00
Μείον φόρος εισοδήματος 4% X 10.000,00	<u>400,00</u>
Καθαρό πληρωτέο	11.400,00 €

θα γίνουν οι εγγραφές:

30.02	Ελληνικό Δημόσιο	11.800,00	
71.00.01.04	Χονδρ. πωλ. προϊόντων προς Δημόσιο 18%	10.000,00	
54.00.71.04	Φ.Π.Α., πωλήσεων προϊόντων προς 18%	1.800,00	
33.13.99	Λοιποί παρακρατημένοι φόροι	400,00	
30.02	Ελληνικό Δημόσιο		400,00

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι πωλήσεις ή η παροχή υπηρεσιών εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των 150,00 €. (Φλώρος Α., 2005, σ. 177)

12. Παρακράτηση φόρου από τις προμήθειες εξωτερικού

Προμήθειες από αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και οι Τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 15% στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας των αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λπ. που δικαιούνται από αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Παράδειγμα: Ομόρρυθμη εταιρεία αντιπροσωπειών, για την παροχή υπηρεσιών προς γερμανική εταιρεία δικαιούται να εισπράξει προμήθειες μέσω της Εμπορικής Τράπεζας 15.000,00 €. Για το σκοπό αυτό εκδίδει τιμολόγιο προς την Εμπορική Τράπεζα στο οποίο αναγράφει και τα στοιχεία της γερμανικής εταιρείας. Η εμπορική τράπεζα υποχρεούται να παρακρατήσει φόρο από την Ομόρρυθμη εταιρεία $15.000,00 \times 15\% = 2.250,00$ € τον οποίο αποδίδει στο Δημόσιο. Και στην περίπτωση αυτή το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο ετήσιο φόρο.

Αν το ποσό της αμοιβής προμήθειας, κ.λπ., κατατίθεται από τον αλλοδαπό οίκο σε τραπεζικό λογαριασμό στην αλλοδαπή τότε ο αντιπρόσωπος υποχρεούται, να αποδώσει ο ίδιος τον πιο πάνω φόρο 15% για ολόκληρο το ποσό της προμήθειας. (Φλώρος Α., 2005, σ. 178)

13. Παρακράτηση φόρου από παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας

Επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία β' ή γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση καταβάλλουν σε τρίτους, μη επιτηδευματίες, προμήθειες μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον για το δικαιούχο δεν προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση στοιχείου, οφείλουν να παρακρατούν φόρο 20% υπολογιζόμενο στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής.

Μισθοί που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του Διοικ. Συμβουλίου.

Υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου οι μισθοί που καταβάλλονται από Ανώνυμη Εταιρεία στα μέλη του Δ.Σ. για υπηρεσίες που παρέχουν με ειδική σύμβαση εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις αμοιβές αυτές τα μέλη είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του ΙΚΑ. Αν οι Α.Ε. έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία και τα μέλη του Δ.Σ. είναι και μέτοχοι με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο πέραν του 3% τότε αυτά ασφαλιζονται στο ταμείο εμπόρων. Αν το αντικείμενο εργασιών της Α.Ε. συνιστά επάγγελμα που υπάγεται στην ασφάλιση του ΤΕΒΕ, τότε και τα μέλη του Δ.Σ. ασφαλιζονται στο ΤΕΒΕ εφόσον συμμετέχουν στο κεφάλαιο με ποσοστό πέραν του 5%. Επίσης παρακρατείται φόρος από τους μισθούς που καταβάλλονται από ΕΠΕ σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές, σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του ΙΚΑ.

Ο συντελεστής παρακράτησης του φόρου ανέρχεται σε 25% και υπολογίζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και του χαρτοσήμου 1,2%. Ο φόρος παρακρατείται κατά την καταβολή των μισθών και αποδίδεται στο Δημόσιο με διμηνιαίες δηλώσεις.

Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν. (Φλώρος Α., 2005, σ. 179)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν. 3522/2006

1. Άρθρο 12 του ν. 3522/2006 «Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών

1.- Το άρθρο 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«Άρθρο 34 – Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων

1.- Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η

ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2.- Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.

3.- Προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών ατομικών επιχειρήσεων και προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν τα καθαρά κέρδη

τά οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών, που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2, ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της διαφοράς προστίθεται στα τεκμαρτά καθαρά κέρδη και το απομένον υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται και εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων». Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106. Ειδικά, για ατομική επιχείρηση, το αφορολόγητο αποθεματικό που αναλαμβάνεται ή κεφαλαιοποιείται προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Τυχόν επιπλέον κέρδη που προσδιορίζονται από το φορολογικό έλεγχο προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολο τους με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας φυσικών ή νομικών προσώπων.

Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών των χρήσεων αυτών ενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 και στη συνέχεια, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της χρήσης εντός της οποίας ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου αυτής. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της τελευταίας δήλωσης, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2.

4.- Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπερεργολάβων 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 τις 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.

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.

5.- Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.»

2.- Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζονται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά και των παραγράφων 4 και 5 για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά.

3.- Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε., εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, όταν δεν τηρούνται βιβλία του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται βιβλία κατώτερης της Γ' κατηγορίας ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, καθώς και στην περίπτωση που δεν επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

4.- Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «12. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, τα οποία ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.»

5.- Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά, καθώς και για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά.

6.- Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 34.»

7.- Οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ν. 2940/2001 (ΦΕΚ 180 Α') καταργούνται. (Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ. Φύλλου 276, σ. 3051-3053)

2. Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος τεχνικών επιχειρήσεων

2.1. Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων

Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του νέου άρθρου 34, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, ορίζεται η έννοια των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων τεχνικών έργων, ορίζονται τα ακόλουθα :

Για τις 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.

Με τις νέες διατάξεις, απαλείφθηκαν τα σχετικά εδάφια με τα οποία ορίζονταν ποιες περιπτώσεις εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρεία ή κοινοπραξία δεν θεωρούνται υπερβολαβία, καθόσον με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 34 καθιερώνεται ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος σε όλες τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) με αποτέλεσμα η κάθε μία επιχείρηση που

συμμετέχει στην κατασκευή του έργου να φορολογείται τελικά για τα κέρδη που αποκτά από το μέρος του έργου που εκτελεί η ίδια (π.χ. υδραυλικά, ηλεκτρολογικά κ.λπ.).

Επισημαίνεται επίσης ότι, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσαυξάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω, με την ΠΟΛ. 1052/15.3.2007 γίνεται δεκτό, ότι εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην 1013098/10120/B0012/ΠΟΛ. 1080/30.3.2001. Δηλαδή, όταν εισφέρεται δημόσιο τεχνικό έργο σε κοινοπραξία ή σε εταιρεία, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 παρακράτηση φόρου 3% εξακολουθεί να ενεργείται μόνο από τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμο, Ν.Π.Δ.Δ.. κ.λπ.) κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο και ο φόρος αυτός θα συμψηφίζεται από την κατασκευάστρια εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο, βάσει βεβαιώσεως που χορηγεί ο ανάδοχος και στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του εισφερθέντος έργου της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας και το ποσό του φόρου 3%. (Κορομηλάς Γ.-Βέντζιος Χ., 2008, σ. 1-5)

2.2. Καθαρά κέρδη εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 34 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, ορίζονται τα ακόλουθα :

Τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων, προσδιορίζονται λογιστικά (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31), εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν τα ακόλουθα :

Για τα δημόσια τεχνικά έργα 10% στα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του νέου άρθρου 34 του Ν.

2238/1994, δηλαδή στα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά, τα οποία αποτελούν έσοδα της χρήσης στην οποία αποδίδονται.

Ο πιο πάνω συντελεστής καθαρού κέρδους διπλασιάζεται στην περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτή που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς και στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των τεχνικών επιχειρήσεων κριθούν ανακριβή και διαμορφώνεται σε 20%.

Ειδικά, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των εν λόγω επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή, ο πιο πάνω συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40% και διαμορφώνεται σε 14%.

Επίσης, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον τα προκύπτοντα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τα πιο πάνω είναι μικρότερα από τα κέρδη που προσδιορίζονται από τον έλεγχο με λογιστικό τρόπο, τότε ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Σε κάθε περίπτωση όμως ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη (λογιστικά ή εξωλογιστικά από τον έλεγχο), δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 5 ΑΡΘΡΟΥ 34 Ν. 2238/1994	ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ 40%	ΟΤΑΝ ΔΕΝ ΤΗΡΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ., Η ΔΕΝ ΕΠΙΔΕΙΚΝΥΟΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑΣ Η ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ 100%
ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ	10%	14%	20%

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994. Με τις νέες διατάξεις επεκτείνεται ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών σε όλα τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου

θρου 2 του Ν. 2238/1994 (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κ.λπ.) που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων και στα οποία συμμετέχει ένα τουλάχιστον νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε.). Με τις προϊσχύσασες διατάξεις ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών περιοριζόταν μόνο στις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε.).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994, για νομοτεχνικούς λόγους, ως ακολούθως :

«Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 34».

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001, με τις οποίες καθιερώθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.), καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες αυτά συμμετέχουν, που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθόσον ο λογιστικός προσδιορισμός των εν λόγω προσώπων προβλέπεται πλέον από τις διατάξεις των άρθρων 34 και 105 του Ν. 2238/1994.

Οι ανωτέρω διατάξεις, έχουν εφαρμογή για δημόσια τεχνικά ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά. (Κορομηλάς Γ.-Βέντζιος Χ., 2008, σ. 6-8)

2.3. Αξία οικοδομών κατά ΦΠΑ. Ν. 2859/2000 άρθρο 19

«δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές. Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των

κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α') όπως ισχύει.» (Σταματόπουλος Δ, 2008, σ. 1385-1386)

2.4. Έλεγχος ειδικής δήλωσης ΦΠΑ μεταβίβασης ακινήτου

Με την Εγκ. 1031382/1116/ΔΕ-Α/ΠΟΛ. 1054/27.03.06 καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των υποβαλλόμενων ειδικών δηλώσεων ΦΠΑ της περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, ως ακολούθως:

«Άρθρο 1.

1.- Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ στην οποία κατατίθεται, κατά τα οριζόμενα στην απόφαση 1031379/178/35/0014/ΠΟΛ. 1053/27.3.2006, η ειδική δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 36 παρ. 4 περ. γ' του Κώδικα ΦΠΑ των υποκείμενων στο φόρο που ενεργούν πράξεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 6. του ίδιου Κώδικα, ελέγχει άμεσα με την καταχώρηση της τη δήλωση αυτή ως προς το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή, εφόσον αυτό είναι δυσχερές, το αργότερο εντός πέντε (5) εργάσιμων για τις Δ.Ο. Υ. ημερών από την καταχώρηση.

Ειδικότερα, ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

2.- Για δηλώσεις της προηγούμενης παραγράφου για τις οποίες από τον έλεγχο κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή διαπιστώνεται ότι το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι ίσο ή μεγαλύτερο της

μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, κατά περίπτωση, καταβάλλεται, εφάπαξ, με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος, αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης οικείος φόρος εισροών κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4. γ', ι του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, με την έκδοση σχετικού διπλότυπου είσπραξης. Με την ως άνω καταβολή η καταχωρηθείσα δήλωση θεωρείται πλέον παραληφθείσα, εφαρμοζόμενων περαιτέρω των οριζόμενων στην παρ. 3 του άρθρου 2 της απόφασης 1031379/178/35/0014/ΠΟΛ. 1053/27.3.2006, καθώς και περαιωθείσα ως ειλικρινής ως προς την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, με την προϋπόθεση ότι τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά αυτού είναι ειλικρινή και με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ ως προς το φόρο εισροών και το πραγματικό κόστος του ακινήτου.

3.- Για δηλώσεις της παρ. 1 για τις οποίες από τον έλεγχο κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή διαπιστώνεται ότι το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, κατά περίπτωση, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ στην οποία κατατίθεται η ειδική δήλωση ΦΠΑ αναγράφει στην καταχωρηθείσα δήλωση ως αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου την κατά τα προαναφερόμενα μεγαλύτερη αξία, εντός της προβλεπόμενης από την ίδια ως άνω παρ. 1 προθεσμίας.

4.- Εφόσον η αναγραφόμενη κατά την προηγούμενη παράγραφο από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου γίνει αποδεκτή από τον υποκείμενο στο φόρο εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από την παρ. 1, συντάσσεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ επί της καταχωρηθείσας δήλωσης σχετική πράξη που περιέχει την αξία αυτή, το φόρο που αναλογεί σ' αυτήν καθώς και τον αναλογούντα επί του δηλούμενου τιμήματος φόρο, η οποία υπογράφεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ καθώς και τον υποκείμενο στο φόρο και περαιτέρω καταβάλλεται εφάπαξ, άμεσα με την υπογραφή της παραπάνω πράξης, τόσο ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης οικείος φόρος εισροών κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4.γ. ι του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, όσο και η δια-

φορά του φόρου μεταξύ των ποσών φόρων που αναλογούν στην ως άνω αναγραφόμενη από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αξία και στο δηλούμενο τίμημα, με την έκδοση ιδιαίτερων διπλότυπων είσπραξης. Τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 έχουν ανάλογη εφαρμογή και εν προκειμένω.

5.- Εφόσον η αναγραφόμενη κατά την παρ. 3 από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου δεν γίνει αποδεκτή κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, ο υποκείμενος στο φόρο *δύναται να* ζητήσει με αίτηση του προς το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (ΣΟΕ) εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το Σώμα αυτό, η κρίση του οποίου είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ. Εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο αποδεχθεί την αξία που εκτιμάται από το ΣΟΕ, συντάσσεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ επί της καταχωρηθείσας δήλωσης πράξη που περιέχει την κατά την εκτίμηση του ΣΟΕ αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, το φόρο που αναλογεί σ' αυτήν καθώς και τον αναλογούντα επί του δηλούμενου τιμήματος φόρο, η οποία υπογράφεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ καθώς και τον υποκείμενο στο φόρο και περαιτέρω καταβάλλεται εφάπαξ τόσο ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης οικείος φόρος εισροών κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4.γ. ι του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, όσο και η διαφορά του φόρου μεταξύ των ποσών φόρων που αναλογούν στην αξία κατά την εκτίμηση του ΣΟΕ και στο δηλούμενο τίμημα, με την έκδοση ιδιαίτερων διπλότυπων είσπραξης. Τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 έχουν ανάλογη εφαρμογή και εν προκειμένω, εφόσον η ως άνω καταβολή πραγματοποιηθεί το αργότερο εντός μηνός από την ημερομηνία της σχετικής έκθεσης του ΣΟΕ επί της 1 εκτίμησης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

6.- Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το ΣΟΕ, συντάσσεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ επί της καταχωρηθείσας δήλωσης και υπογράφεται από αυτόν πράξη που περιέχει την κατά την εκτίμηση του ΣΟΕ αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, το φόρο που αναλογεί σ' αυτήν και τον αναλογούντα επί του δηλούμενου τιμήματος φόρο, καθώς και τη διαφορά του φόρου μεταξύ των ποσών φόρων που αναλογούν στην αξία κατά την εκτίμηση του ΣΟΕ και στο δηλούμενο τίμημα και καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος, αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης οικείος φόρος

εισροών κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4.γ. ι του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, με την έκδοση σχετικού διπλότυπου εισπραξης.

Με την ως άνω καταβολή και εφόσον αυτή πραγματοποιηθεί το αργότερο εντός μηνός από την ημερομηνία της σχετικής έκθεσης του ΣΟΕ επί της εκτίμησης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, η οικεία δήλωση θεωρείται πλέον παραληφθείσα, ενώ η ανωτέρω πράξη επέχει θέση πράξης προσδιορισμού του φόρου κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ, για την οποία ισχύουν ανάλογα οι προϋποθέσεις και επιφυλάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2. Στην περίπτωση αυτή τα επιστρεφόμενα δύο θεωρημένα αντίτυπα της δήλωσης, κατά τα οριζόμενα στην απόφαση 1031379/178/35/0014/ ΠΟΛ. 1053/27.3.2006, επιδίδονται επί αποδείξει, μαζί με συνοπτική έκθεση ελέγχου για την αξία κατά την εκτίμηση του ΣΟΕ, στον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της πιο πάνω πράξης εντός της προβλεπόμενης κατά τις ισχύουσες διατάξεις προθεσμίας από της επίδοσης σ' αυτόν κατά τα ανωτέρω των θεωρημένων αντιτύπων της δήλωσης. Για τα θέματα βεβαίωσης και καταβολής σε σχέση με τη διαφορά του φόρου βάσει της παραπάνω πράξης καθώς και εν γένει διαδικασίας επί της προσφυγής, έχουν εφαρμογή οι ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις.

7.- Καταχωρηθείσες δηλώσεις οι οποίες δεν θεωρούνται παραληφθείσες κατά τα οριζόμενα κατά περίπτωση στις προηγούμενες παραγράφους, δεν παράγουν έννομο αποτέλεσμα.

8.- Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ έχουν εφαρμογή και για τις δηλώσεις που ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό.

Άρθρο 2

1.- Για τον έλεγχο των ειδικών δηλώσεων ΦΠΑ που αφορούν πράξεις της περ. γ' της 1 παρ. 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ έχουν εφαρμογή οι ισχύουσες γενικές διατάξεις.

2.- Αρμόδια για τον έλεγχο των ειδικών δηλώσεων της προηγούμενης παραγράφου είναι η ελεγκτική υπηρεσία που έχει αρμοδιότητα ελέγχου του υποκείμενου στο φόρο κατά τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Η ίδια ελεγκτική υπηρεσία είναι αρμόδια και για τον έλεγχο του πραγματικού κόστους και του τιμήματος μεταβίβασης με βάση το πραγματικό κόστος των μεταβιβαζόμενων ακινήτων για τα οποία υποβάλλονται οι ειδικές δηλώσεις ΦΠΑ της

παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου και του φόρου εισροών των ειδικών αυτών δηλώσεων, καθώς και για την έκδοση συμπληρωματικών εν γένει πράξεων κατά τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ σε σχέση με τις εν λόγω δηλώσεις.» (Σταματόπουλος Δ, 2008, σ. 1386-1389)

2.5. Έλεγχος δηλούμενης αξίας οικοδομών

Κατά τον έλεγχο της παραπάνω δήλωσης εξετάζεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μικρότερο είτε από την αξία αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων είτε από το δηλούμενο προϋπολογιστικό κόστος του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί ή το δηλούμενο απολογιστικό κόστος του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω:

α) Αξία που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων είναι:

- Για τις εντός σχεδίου περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων, η αξία που προσδιορίζεται με βάση τις τιμές ζώνης, οι οποίες αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων κατά το άρθρο 41 του ν. 1249/1982.

- Για τις περιοχές που ισχύει το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, δηλαδή που υπολογίζεται χωριστά η αξία για τα κτίσματα και χωριστά η αξία για το οικόπεδο, για μεν τα κτίσματα η αξία τους προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα κατά το άρθρο 41α του ν. 1249/1982, για δε το οικόπεδο με συγκριτικά στοιχεία.

Ως συγκριτικά στοιχεία, για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα οριστικά συγκριτικά στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων στην ίδια ή όμορη περιοχή, που προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από προγενέστερη εκτίμηση που έγινε για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης από επαχθή αιτία και τα οποία καταχωρούνται στα ειδικά βιβλία τιμών, τα οποία βρίσκονται στη διάθεση των υποκείμε-

νων στο φόρο, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από άλλες εκτιμήσεις ή πραγματογνωμοσύνες ή από εκθέσεις άλλης υπηρεσίας. Σε περίπτωση που δεν υφίστανται τέτοια στοιχεία ή αυτά που ήδη υπάρχουν δεν είναι ικανά ή είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, προσδιορίζεται η αξία του οικοπέδου με τη χρησιμοποίηση κάθε άλλου πρόσφορου στοιχείου ή μέσου. Για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, συντάσσεται ειδικό συνοπτικό σημείωμα, στο οποίο αναφέρονται τα συγκριτικά και λοιπά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη και το οποίο υπογράφεται και από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και αποτελεί στοιχείο του οικείου φακέλου.

- Για τα κτίσματα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης, ο προσδιορισμός της αξίας του γηπέδου και της αξίας των κτισμάτων γίνεται χωριστά με βάση το αντικειμενικό σύστημα, με τη συμπλήρωση: α) ως προς το γήπεδο του ειδικού εντύπου προσδιορισμού αντικειμενικής αξίας της γης (ΑΑ-ΓΗΣ) και β) ως προς το κτίσμα του ειδικού εντύπου προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας του κτίσματος.

β) Δηλούμενο προϋπολογιστικό κόστος είναι το κόστος που δηλώνεται και αντιστοιχεί στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο ύστερα από την κατανομή του δηλούμενου προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής, με βάση τα ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την οικεία άδεια ανέγερσης, στις επιμέρους ιδιοκτησίες, σύμφωνα με την αντιστοιχία των ιδιοκτησιών στα χιλιοστά του οικοπέδου, με την έννοια της οικοδομής όπως αυτή ορίζεται στη παράγραφο 1 της απόφασης 1024754/187/0015/ΠΟΛ. 1039/9.3.2006, ότι δηλαδή ως οικοδομή νοείται το σύνολο των οικοδομήματα της ίδιας οικοδομικής άδειας.

γ) Δηλούμενο απολογιστικό κόστος είναι το κόστος που δηλώνεται και αντιστοιχεί στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο ύστερα από την κατανομή του δηλούμενου απολογιστικού κόστους της οικοδομής στις επιμέρους ιδιοκτησίες, σύμφωνα με την αντιστοιχία των ιδιοκτησιών στα χιλιοστά του οικοπέδου, με την έννοια της οικοδομής όπως και ανωτέρω αναφέρεται.

Με βάση τα παραπάνω, στις περιπτώσεις στις οποίες η αξία που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων προκύπτει άμεσα από την οικεία καταχωρηθείσα ειδική δήλωση Φ.Π.Α., με την οποία, όπως ορίζεται από την απόφαση ΠΟΛ 1053/27-3-2006, συνυποβάλλονται για ελε-

γκτικούς σκοπούς τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτου (έντυπα 1-5, Κ1-Κ9, ΑΑ-ΓΗΣ), η διαδικασία ελέγχου πρέπει να ολοκληρώνεται άμεσα με την καταχώρηση της δήλωσης, δεδομένου ότι ο έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές αρκείται στην επιβεβαίωση του ορθού υπολογισμού βάσει των ανωτέρω εντύπων της αναγραφόμενης στη δήλωση αξίας που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων καθώς και στην επιβεβαίωση της ορθότητας του δηλούμενου με τη δήλωση απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, κατά περίπτωση, με βάση τα προβλεπόμενα ειδικά έντυπα απεικόνισης του απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, και στην περαιτέρω σύγκριση των ως άνω αξιών με το δηλούμενο τίμημα.

Αντίθετα, στις περιπτώσεις που ισχύει το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων, στις οποίες η αξία του οικοπέδου προσδιορίζεται με βάση συγκριτικά στοιχεία, ο έλεγχος είναι ενδεχόμενο να μην είναι δυνατόν να ολοκληρώνεται άμεσα, πρέπει όμως σε κάθε περίπτωση να ολοκληρώνεται το αργότερο εντός της ανωτέρω οριζόμενης προθεσμίας των πέντε (5) εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών από την καταχώρηση της δήλωσης.

Παράδειγμα 1ο:

Έστω ότι το δηλούμενο τίμημα μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι 100.000,00 ευρώ, η αξία αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (αντικειμενική αξία) είναι 100.000,00 ευρώ και το δηλούμενο προϋπολογιστικό κόστος είναι 90.000,00 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει κατά τον έλεγχο ότι το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι ίσο με την αξία αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και μεγαλύτερο του δηλούμενου προϋπολογιστικού κόστους. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον καταβληθεί ο κατά τα ανωτέρω φόρος η οικεία παραληφθείσα πλέον δήλωση θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής ως προς το δηλούμενο τίμημα των 100.000,00 ευρώ.

Παράδειγμα 2ο:

Έστω ότι το δηλούμενο τίμημα μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι 200.000,00 ευρώ, η αξία αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (αντικειμενική αξία) είναι 180.000,00 ευρώ και το δηλούμενο προϋπολογιστικό κόστος είναι 160.000,00 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει κατά τον έλεγχο ότι το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μεγαλύτερο τόσο της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων όσο και του δηλούμενου προϋπολογιστικού κόστους. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον καταβληθεί ο κατά τα ανωτέρω φόρος η οικεία παραληφθείσα πλέον δήλωση θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής ως προς το δηλούμενο τίμημα των 200.000,00 ευρώ.

Παράδειγμα 3ο:

Έστω ότι το δηλούμενο τίμημα μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι 100.000,00 ευρώ, η αξία αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (αντικειμενική αξία) είναι 110.000,00 ευρώ και το δηλούμενο προϋπολογιστικό κόστος είναι 90.000,00 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μεγαλύτερο του δηλούμενου προϋπολογιστικού κόστους αλλά είναι μικρότερο της αξίας του ακινήτου που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Συνεπώς, ως βάσει ελέγχου αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου αναγράφεται στην οικεία δήλωση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η μεγαλύτερη από τις παραπάνω αξίες, δηλαδή η αξία του ακινήτου που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (αντικειμενική αξία) 110.000,00 ευρώ.

Παράδειγμα 4ο:

Έστω ότι το δηλούμενο τίμημα μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι 95.000,00 ευρώ, η αξία αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (αντικειμενική αξία) είναι 115.000,00 ευρώ και το δηλούμενο απολογιστικό κόστος είναι 120.000,00 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μικρότερο τόσο της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων όσο και του δηλούμενου απολογιστικού κόστους. Συνεπώς, ως βάσει ελέγχου αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου αναγράφεται στην οικεία δήλωση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η μεγαλύτερη από τις παραπάνω αξίες, δηλαδή το δηλούμενο απολογιστικό κόστος 120.000,00 ευρώ. (Σταματόπουλος Δ, 2008, σ. 1389-1391)

Τέλος όσον αφορά τα λυόμενα ή προκατασκευασμένα κτίρια, στο τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 2 του άρθρου 34 του ΚΦΕ ορίζεται, ότι οι διατά-

ξεις για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 δεν έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία κι επομένως το καθαρό εισόδημα των εν λόγω επιχειρήσεων προσδιορίζεται λογιστικά με τις γενικές διατάξεις ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση, προσωπική εταιρεία κλπ) και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Β.Σ. (Σχετ. εγκ. 1027178/10254/ ΠΟΛ. 1052/15.3.2007).

2.6. Φορολογητέα καθαρά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων ατομικών, Ο.Ε., ΕΕ, κοινοπραξιών, κοινωνιών που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Με την παραγρ. 3 του άρθρου 34 του ΚΦΕ ορίζεται, ότι όταν ατομικές επιχειρήσεις ή πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 4 (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ), στα οποία δεν συμμετέχει ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή άλλο νόμικό πρόσωπο του άρθρου 101 παρ. 1, που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία αυτά είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, σε φορολογία υπόκειται το άθροισμα των τεκμαρτών κερδών και ποσοστού 40% της διαφοράς μεταξύ λογιστικών και τεκμαρτών κερδών. Το υπόλοιπο 60% της διαφοράς αυτής θα μεταφέρεται και θα εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων» και περαιτέρω, κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο; 1035321/559/Α0012/ΠΟΛ. 1084/16.3.1998 σχετικά με το σχηματισμό και τη φορολόγηση του πιο πάνω αποθεματικού.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίσει λογιστικά κέρδη περισσότερα από αυτά που δήλωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις Η τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τους, τότε τα επιπλέον κέρδη προστίθενται όταν δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολο τους, με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων. Δηλαδή κανένα ποσό από τα κέρδη αυτά δεν θα εμφανιστεί στον πιο πάνω λογαριασμό αφορολόγητων κερδών.

Επίσης, προβλέπεται ότι στην περίπτωση που οι εν λόγω επιχειρήσεις αποκτούν: έσοδα από την πώληση οικοδομής της οποίας η ανέγερση ολοκληρώνεται σε μεταγενέστερη χρήση, αυτές υποχρεούνται κατ' αρχήν να δηλώσουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα τεκμαρτά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων εσόδων τους. Στην συνέχεια, κατά τη χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφόσον τα λογιστικά κέρδη από την πώληση της είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά αυτά κέρδη τότε θα δηλώσουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής τόσο τα τεκμαρτά κέρδη όσο και το 40% της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών και τεκμαρτών κερδών και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος θα εκπέσουν το φόρο που έχουν καταβάλει με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αναλογεί στα τεκμαρτά κέρδη.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1-1-2007 και μετά. (Σταματόπουλος Δ, 2008, σ. 1392)

2.7. Ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λ.π.)

Με τις διατάξεις της παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ν. 3522/2006 ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών των νομικών προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., δημοσίων και δημοτικών επιχειρήσεων κ.λ.π.) που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών ή την εκτέλεση δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων καθώς, και των νομικών προσώπων του άρθρου 2 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. (προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών κ.λ.π.) στις οποίες συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, στις περιπτώσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία κατώτερης της Γ' κατηγορίας ή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή από τον έλεγχο ή όταν δεν επιδεικνύονται σε αυτόν βιβλία ή στοιχεία του Κ.Β.Σ. Στις περιπτώσεις αυτές ορίζεται ότι θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε..

Δηλαδή, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών στις προαναφερόμενες περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού εξευρίσκονται με συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή αν τα λογιστικά κέρδη που προσδιορίζει ο έλεγχος είναι μεγαλύτερα από αυτά που προκύπτουν εξωλογιστικά με το συντελεστή καθαρού κέρδους λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά. Σε κάθε όμως περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται (λογιστικά ή εξωλογιστικά από τον έλεγχο) δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος του 75%.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τον εξωλογιστικά προσδιορισμό των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή προσωπικής εταιρείας, κοινοπραξίας κλπ. έχουν εφαρμογή και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (Ανώνυμες Εταιρείες, Ε.Π.Ε. κ.λπ.) και του άρθρου 2 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. (προσωπικές εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ), όταν τηρούνται από αυτά ανακριβή ή μη επαρκή βιβλία, βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή που ορίζει ο Κ.Β.Σ. κλπ. (Άρθρο 34 παρ. 5 ΚΦΕ - Σχετ. εγκ. 1027178/10254/ΠΟΛ. 1052/15.3.2007). (Σταματόπουλος Δ, 2008, σ. 1392-1393)

2.8. Λογιστικός προσδιορισμός κερδών Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π. όταν συμμετέχει σ' αυτές Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λ.π.

Με τις διατάξεις της παράγραφο 12 του άρθρου 105 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν με το άρθρο 12 παρ. 4 του ν. 3522/2006, ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών, που ισχύει ήδη για τα νομικά πρόσωπα του 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και τις κοινοπραξίες που συμμετέχει κάποιο από τα νομικά πρόσωπα αυτά τα οποία ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών ή την εκτέλεση τεχνικών έργων, επεκτάθηκε και στα νομικά του άρθρου 2 παρ. 4 (προσωπικές εταιρείες κλπ.) στα οποία έχει συμμετοχή νομικό πρόσωπο του 101 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.).

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1.1.2007 και μετά καθώς και για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα, που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά. (Σχετ. εγκ. 1027178/10254/ Β0012/ΠΟΛ. 1052/15.3.2007). (Σταματόπουλος Δ, 2008, σ. 1393)

2.9. Προσδιορισμός καθαρών κερδών Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. που ασχολούνται με τεχνικά έργα ή πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών

Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. που ασχολούνται με τεχνικά έργα ή πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών γινόταν έως πρόσφατα με το άρθρο 7 του Ν.2940/2001. Μετά όμως την ψήφιση του νέου νόμου το άρθρο αυτό καταρτήθηκε και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3522/2006..

Έτσι το άρθρο 12 στην παρ. 7 αναφέρει ότι: «7. Τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου.

Αν οι επιχειρήσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από το Π.Δ. 186/1992 ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας από την προσήκουσα ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρό εισόδημα τους προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 34 και 35 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επίσης με το άρθρο 16 παρ. 1 του Ν. 2992/2002 προστέθηκε εδάφιο στο άρθρο 4 παρ. 2 του ΚΒΣ και καθορίστηκε ότι τα ανωτέρω πρόσωπα, για τα έργα αυτά, τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.

Οι διατάξεις αυτές (περ. 1 και 2) εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μέχρι 31-12-2006, καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μέχρι άδειες που εκδόθηκαν πριν τη ν 1-1-2007.

Άρθρο 101 παρ. 1 ν. 2238/1994 (πρόσωπα υπαγόμενα στα προαναφερθέντα). «Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα,

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης».

Με τις διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου 7 παρ. 7 του ν. 2940/2001, προκύπτει ότι οι ΑΕ, ΕΠΕ, Δημόσιες Δημοτικές, Κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμοί, αλλοδαπές επιχειρήσεις οποιουδήποτε τύπου, αλλοδαποί οργανισμοί και κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει ένα τουλάχιστον από τα πιο πάνω πρόσωπα που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ανεξάρτητα εάν χρησιμοποιούν ή όχι ίδια υλικά φορολογούνται από τη χρήση 2002 (οικονομικό έτος 2003) με λογιστικό τρόπο (καταργουμένου του ειδικού τρόπου).

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις υποχρεώνονται να τηρούν Βιβλία Γ' κατηγορίας ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων όλα τα πρόσωπα, του άρθρου 101 του ν. 2238/94 που ασχολούνται με την πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Επίσης βιβλία τρίτης κατηγορίας τηρούν και οι κοινοπραξίες που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την πώληση οικοδομών ή την κατασκευή ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων, εφόσον συμμετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον από τα πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/94 (περ. 3) με το ίδιο αντικείμενο εργασιών.

Εάν το αναληφθέν από τις προαναφερόμενες κοινοπραξίες έργο εισφερθεί ή ανατεθεί υπεργολαβικά η κατασκευή όλου ή μέρους του, σε άλλες κοινοπραξίες, στις οποίες συμμετέχει η ανάδοχος κοινοπραξία, συντρέχει και για τις κοινοπραξίες αυτές υποχρέωση για τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας.

Όσον αφορά το χρόνο έναρξης υποχρέωσης ο νέος νόμος αναφέρει ότι:

α) Τα παραπάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να τηρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας για τα έργα που θα αναληφθούν από την 1-1-2002 και μέχρι 31-12-2006. Κρίσιμος δηλαδή χρόνος για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών είναι η ημερομηνία υπογραφής της σχετικής σύμβασης ανάληψης του συγκεκριμένου έργου και όχι η ημερομηνία έναρξης εκτέλεσης αυτού. Όσον αφορά τις οικοδομές, η ίδια υποχρέωση θα ισχύσει εάν η ανέγερση αυτών αρχίζει να

πραγματοποιείται από την ίδια, πιο πάνω, ημερομηνία και μέχρι άδειες που εκδόθηκαν πριν την 1-1-2007.

Εάν τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ασκούν και άλλη δραστηριότητα και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας, λόγω ανάληψης δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου ή έναρξης ανέγερσης οικοδομών, από 1-1-2002, αρχίζει με την ανάληψη του έργου ή την έναρξη της ανέγερσης κατά περίπτωση και καταλαμβάνει το σύνολο των ασκούμενων δραστηριοτήτων.

β) Με την περάτωση του έργου και την έκδοση του στοιχείου εσόδου υπάρχει δυνατότητα τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας από την έναρξη της νέας χρήσης εφόσον βέβαια τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης δεν υπερέβησαν το όριο των ακαθαρίστων εσόδων για ένταξη στη Γ' κατηγορία.

Όσον αφορά τις τεχνικές επιχειρήσεις ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., με τις διατάξεις αυτές δεν θίγεται το καθεστώς των τεχνικών επιχειρήσεων που ασκούν ατομικά τη δραστηριότητα τους ή λειτουργούν με τη μορφή Ο.Ε., Ε.Ε. ή κοινοπραξιών στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και γενικά τα πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ν. 2238/1994.

2.10. Τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων πώλησης ανεγειρόμενων οικοδομών και κατασκευής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, προσδιορίζονται από το οικον. έτος 2003 με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος

Με τις διατάξεις του ν. 2940/2001 άρθρο 7 παρ. 7 επέρχονται τροποποιήσεις στον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 ειδικό (τεκμαρτό) τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα, από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002), τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν αυτές, δεν θα προσδιορίζονται πλέον τεκμαρτά, σύμφωνα δηλαδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, αλλά με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 105 και 31 του ν. 2238/1994.

Από τη διατύπωση των διατάξεων προκύπτει, ότι αυτές αναφέρονται ρητά στην εξεύρεση των καθαρών κερδών των αναφερομένων σε αυτές επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, ως ακαθάριστα έσοδα των υπόψη επιχειρήσεων εξακολουθούν να λαμβάνονται αυτά που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Ο πιο πάνω λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα ισχύσει για όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ν. 2238/1994, δηλαδή ακόμη και για τους συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με τη πώληση ανεγειρομένων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Επομένως, αν τα νομικά αυτά πρόσωπα τηρούν σήμερα βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή της Γ', θα πρέπει να μεριμνήσουν ούτως ώστε κατά το οικον. Έτος 2003 (διαχείριση 2002) να προκύπτει από αυτά λογιστικό αποτέλεσμα, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιούν ή όχι τα ίδια υλικά. Για το σκοπό αυτό θα δοθούν οδηγίες από την αρμόδια Δ/ση του Κ.Β.Σ.

Επίσης, θα ακολουθήσει και προσδιορισμός μοναδικών συντελεστών καθαρών κέρδους των πιο πάνω επιχειρήσεων σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, των αποτελεσμάτων τους.

Είναι αυτονόητο ότι μετά τη νέα ρύθμιση, οι διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρου 34 περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις για υπολογισμό των κερδών τους, με τις γενικές διατάξεις παύουν να ισχύουν από το οικον. έτος 2003 και μετά, για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238 /1994.

Αναφορικά δε, με τις Κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν υπόψη νομικά πρόσωπα, διευκρινίζεται, ότι η εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων δεν προϋποθέτει τη συμμετοχή σε αυτές αποκλειστικά και μόνο νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.).

Αντίθετα, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των υπόψη κοινοπραξιών με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, αρκεί και μόνο η συμμετοχή σε αυτές ενός ή περισσότερων από τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα, άσχετα δηλαδή αν συμμετέχουν πέραν αυτών και προσωπικές εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις.

Τέλος, προκύπτει ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή για της επιχειρήσεις που ασκούν ατομικά τη δραστηριότητα τους ή λειτουργούν με τη μορφή κάποιου από τα αναφερόμενα στο άρθρο 2 παρ. 4 πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει το νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 §1 κ.λπ.), ανεξάρτητα από τη κατηγορία των βιβλίων που τηρούν. (Εγκ. ΠΟΛ. 1256/15.11.2001).

2.11. Χρόνος έναρξης του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών και οικοδομικών ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 7 του ν. 2940/2001, τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του ν. 2238/94 (Α.Ε., ΕΠΕ, αλλοδαπές, κλπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 3 του ν. 2992/2002 ορίζεται, ότι οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν. 2940/2001 εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1-1-2002 και μετά, καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Όπως έχει διευκρινισθεί με την 1039968/305/0015/ΠΟΛ. 1143/30-4-2002 εγκύκλιο, κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων του ν. 2992/2002 είναι, προκειμένου για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα, η ημερομηνία υπογραφής της σχετικής σύμβασης ανάληψης του συγκεκριμένου έργου και όχι η ημερομηνία έναρξης εκτέλεσης αυτού. Όσον αφορά δε τις οικοδομές, κρίσιμος χρόνος είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, η έναρξη ανέγερσης αυτών, ανεξάρτητα από το πότε εκδόθηκε η οικοδομική άδεια. Η έναρξη ανέγερσης των οικοδομών αποδεικνύεται με την ύπαρξη νόμιμων παραστατικών για εκσκαφές, εκχωματώσεις, κλπ., το οποίο όμως, ως θέμα πραγματικό, εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Επισημαίνεται ότι η κατεδάφιση παλαιάς οικοδομής με σκοπό την ανέγερση νέας στο ίδιο οικόπεδο, δεν συνιστά έναρξη ανέγερσης της

τελευταίας. Σε περίπτωση αποπεράτωσης ημιτελούς οικοδομής από οικοδομική επιχείρηση, η ανέγερση της οποίας είχε ξεκινήσει από άλλη οικοδομική επιχείρηση πριν την 1η Ιανουαρίου 2002, τα καθαρά κέρδη της κατασκευαστικής επιχείρησης θα προσδιορισθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, εφόσον οι εργασίες της αποπεράτωσης αρχίζουν μετά την 1-1-2002.

Επίσης, σε περίπτωση εισφοράς από τον αρχικό ανάδοχο όλου ή μέρους του αναληφθέντος έργου σε τρίτο (υπεργολάβο) ή σε κοινοπραξία στην οποία μετέχει και ο αρχικός εργολάβος (ανάδοχος), κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων είναι η ημερομηνία υπογραφής της αρχικής σύμβασης ανάληψης του έργου. Άλλωστε, όπως ειδικά ορίζεται για τα δημόσια τεχνικά έργα από τις διατάξεις του ν. 1418/1984, ο κύριος του έργου (Δημόσιο, δήμος, κλπ.) συναλλάσσεται μόνο με τον αρχικό ανάδοχο, ο οποίος είναι και υπεύθυνος για την καλή εκτέλεση του έργου, παρακρατώντας στις περισσότερες περιπτώσεις και σχετική εγγύηση, και όχι με τον υπεργολάβο, ο οποίος τελικά εκτελεί το συγκεκριμένο έργο.

Στις περιπτώσεις παράλληλης κατασκευής τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί πριν και μετά την 1-1-2002, όπου για ένα μέρος της δραστηριότητας τους οι τεχνικές επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για τεκμαρτά εισοδήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, και για το άλλο θα φορολογηθούν σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, με την 1039968/305/0015/Π.Ο.Λ. 1143/30.4.2002 εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, θα πρέπει να αναπτυχθούν οι λογαριασμοί εσόδων, οι λογαριασμοί αγορών, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ. σε υπολογαριασμούς, ανάλογα με το εάν αφορούν «παλιά» και «νέα» έργα κ.λ.π.. Όσον αφορά τις κοινές δαπάνες, θα πρέπει να γίνει επιμερισμός αυτών ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από την εκτέλεση του κάθε έργου.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι τεχνικές επιχειρήσεις τηρούν στα βιβλία τους χωριστούς λογαριασμούς για τα παλαιά και χωριστούς για τα νέα έργα, συνάγεται, ότι θα εξάγουν χωριστό (λογιστικό) αποτέλεσμα για την κάθε κατηγορία έργων.

Στην περίπτωση αυτή, η ζημία που ενδεχόμενα προκύπτει από τα νέα έργα, δηλαδή από αυτά που αναλαμβάνονται μετά την 1-1-2002, δε συμ-

ψηφίζεται με τα τεκμαρτά κέρδη των παλαιών έργων, καθόσον η ζημία αυτή δεν προέρχεται από άλλο κλάδο (εμπορικό, βιομηχανικό, κλπ.) της τεχνικής ή οικοδομικής επιχείρησης, αλλά από ένα τμήμα του ίδιου κλάδου (τεχνικού ή οικοδομικού). Όμως, η ζημία αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη επομένων χρήσεων που προέρχονται βέβαια από έργα τα οποία έχουν αναληφθεί από 1-1-2002 και μετά. Επίσης, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τα παλαιά έργα, αναληφθέντα πριν από την 1-1-2002, δεν μπορεί να συμψηφισθεί με το κέρδος των νέων έργων, καθόσον το αποτέλεσμα των παλαιών έργων προσδιορίζεται υποχρεωτικά με τεκμαρτό και μόνο τρόπο.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την 1105743/10736/B0012/1 ΠΟΛ. 1256/15-11-2001 εγκύκλιο, με την οποία μεταξύ άλλων διευκρινίσθηκε, ότι με τις διατάξεις του ν. 2940/2001 άλλαξε αποκλειστικά και μόνο ο τρόπος εξεύρεσης των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων και όχι ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων αυτών, για τα οποία εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994.

2.12. Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων οικοδομικών επιχειρήσεων

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν με το ν. 3522/2006, για ακίνητα των οποίων οι άδειες κατασκευής εκδίδονται από 1-1-2007 και μετά τα αποτελέσματα υπολογίζονται ως εξής:

Όταν έχουν τηρηθεί βιβλία και στοιχεία και δεν χαρακτηρίζονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή τα αποτελέσματα βρίσκονται τεκμαρτά με τη χρήση συντελεστή καθαρού» κέρδους 15%.

Αντίθετα στις ακόλουθες περιπτώσεις ο συντελεστής διπλασιάζεται δηλαδή από 15% γίνεται 30% στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Όταν δεν επιδεικνύονται στον τακτικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία.
- Όταν δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία.
- Όταν τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας.
- Όταν τηρούνται βιβλία αλλά χαρακτηρίζονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή.

Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, όταν τα προκύπτοντα εξωλογιστικά κα-

θαρά 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 30%. Σε κάθε περίπτωση όμως ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%. (Άρθρο 34§2 ΚΦΕ). (Σταματόπουλος Δ., 2008, σ. 1409-1410)

2.13. Φορολογητέα καθαρά κέρδη οικοδομικών ατομικών επιχειρήσεων, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξιών, κοινωνιών που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ.

Προκειμένου να προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη που θα υπαχθούν σε φόρο και τα οποία προέρχονται από ανέγερση και πώληση οικοδομών των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, των αστικών εταιριών, των συμμετοχικών ή αφανών εταιριών, των κοινοπραξιών της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (των υπόχρεων του άρθρου 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994 στα οποία ΔΕΝ συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή άλλο νομικό πρόσωπο της παραγρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ), καθώς επίσης και των ατομικών επιχειρήσεων όταν τα παραπάνω πρόσωπα τηρούν, υποχρεωτικά ή μη, βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, στα καθαρά τους κέρδη που προκύπτουν τεκμαρτά με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους (15%) προστίθεται ποσοστό 40% της διαφοράς μεταξύ αυτών των τεκμαρτών κερδών και των μεγαλύτερων κερδών που δηλώνονται ή προκύπτουν από έλεγχο. Το ποσό που διαμορφώνεται μετά την προσθήκη αυτού του ποσοστού στα τεκμαρτά κέρδη αποτελεί το καθαρό κέρδος που θα υπαχθεί σε φόρο.

Παράδειγμα:

Ατομική επιχείρηση: Κατά τη χρήση «Χ» τα κέρδη ατομικής οικοδομικής επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι 200.000 ευρώ ενώ τα τεκμαρτά της κέρδη με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους 15% είναι 150.000 ευρώ (1.000.000 X 15%).

Στην περίπτωση αυτή τα κέρδη του φυσικού προσώπου από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης θα είναι 170.000 ευρώ [150.000 + (200.000 - 150.000) X 40%]. Στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδή-

ματος το φυσικό πρόσωπο θα γράψει 170.000 ευρώ από την άσκηση ατομικής οικοδομικής επιχείρησης και στην ένδειξη «Σημειώσεις Φορολογουμένου» θα γράψει τον τρόπο προσδιορισμού των προς φορολογία κερδών.

ΟΕ, ΕΕ, Κοινωνίες, Κοινοπραξίες κ.λ.π.

Όταν πρόκειται για ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρίες κ.λπ. υπόχρεους (εφόσον ΛΕΝ συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή άλλο νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ) στη δήλωση αποτελεσμάτων (έντυπο Ε5) θα αναγραφεί το ποσό των 170.000 ευρώ (κωδικός 100), ενώ στη διάστικτη γραμμή που προηγείται αυτού του κωδικού αριθμού θα αναγραφεί η παραπάνω πράξη, από την οποία προκύπτει το ποσό αυτό.

Όσον αφορά τα κέρδη οικοδομικής επιχείρησης όταν προβαίνει σε αναμόρφωση των κερδών του ισολογισμού με λογιστικές διαφορές ο νομοθέτης ορίζει τα εξής:

Σε περίπτωση που με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος η επιχείρηση προβαίνει σε αναμόρφωση των κερδών του ισολογισμού με δηλωθείσες λογιστικές διαφορές, για την εξεύρεση των φορολογητέων κερδών της οικοδομικής θα προστεθεί στα τεκμαρτά κέρδη το 40% της διαφοράς μεταξύ των τεκμαρτών κερδών και των δηλουμένων μετά την αναμόρφωση κερδών.

Περαιτέρω, το υπόλοιπο ποσό κερδών που δεν φορολογήθηκε κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ήτοι στο παραπάνω παράδειγμα το ποσό των $200.000 - 170.000 = 30.000$ ευρώ) μεταφέρεται και εμφανίζεται στα βιβλία στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων». Για το ποσό αυτό, όταν πρόκειται για ΟΕ, ΕΕ, Κοινωνίες κ.λπ. (υπόχρεους του άρθρου 2 παρ. 4 του ν. 2238/1994), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 106§4 του δηλαδή, τα ποσά αυτά σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης θα υπαχθούν σε φορολογία με το συντελεστή φορολογίας που θα ισχύει κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης. Στην περίπτωση αυτή, το καθαρό ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται θα ανάγεται προηγουμένως σε μεικτό με την προσθήκη σε αυτό του αναλογούντος φόρου, ώστε το άθροισμα του καθαρού ποσού που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται και του αναλογούντος επ' αυτού φόρου να μην υπερβαίνει το ποσό των κερδών που εμφανίζονται στον προαναφερθέντα λογαριασμό.

Τα αποθεματικά αυτά φορολογούνται αυτοτελώς, δηλαδή τα ποσά αυτά δεν θα συναθροισθούν με τα αποτελέσματα του ισολογισμού. Το νομικό

πρόσωπο, στην περίπτωση αυτή, θα υποβάλλει σχετική δήλωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Ο φόρος που προκύπτει καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα ποσά αυτά των αποθεματικών.

Ειδικά στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων τα αποθεματικά αυτά θα φορολογηθούν με βάση την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 κατά το χρόνο της πραγματικής κεφαλαιοποίησης ή πραγματικής ανάληψης αυτών, δηλαδή θα συναθροισθούν με τυχόν λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου κατά το χρόνο της πραγματικής κεφαλαιοποίησης ή πραγματικής ανάληψης αυτών και θα φορολογηθούν στο οικείο οικονομικό έτος με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του.

Πάντως σε κάθε περίπτωση ατομικής επιχείρησης και εφόσον δεν έχει γίνει πραγματική ανάληψη ή κεφαλαιοποίηση αυτών των αποθεματικών, αυτά θα φορολογηθούν κατά τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης.

Σε όσες περιπτώσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 35 και 36 του ν. 2238/1994, με βάση τις οποίες προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα από την εφαρμογή του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής, για τον υπολογισμό της διαφοράς των κερδών της συγκεκριμένης χρήσης λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα κέρδη μεταξύ των προσδιοριζόμενων τεκμαρτά με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 και των προσδιοριζόμενων με βάση το ελάχιστο κόστος κατασκευής της οικοδομής και αυτά τα μεγαλύτερα συγκρίνονται με τα δηλούμενα κέρδη. (Άρθρο 34 παρ. 5 ΚΦΕ - Εγκ. ΠΟΛ.1084/16.3.1998).

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίσει λογιστικά κέρδη περισσότερα από αυτά που δήλωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τους, τότε τα επιπλέον κέρδη προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολο τους, με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσι-

κών ή νομικών προσώπων. Δηλαδή κανένα ποσό από τα κέρδη αυτά δεν θα εμφανιστεί στον πιο πάνω λογαριασμό αφορολόγητων κερδών.

Επίσης, προβλέπεται ότι στην περίπτωση που οι εν λόγω επιχειρήσεις αποκτούν; έσοδα από την πώληση οικοδομής της οποίας η ανέγερση ολοκληρώνεται σε μεταγενέστερη χρήση, αυτές υποχρεούνται κατ' αρχήν να δηλώσουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα τεκμαρτά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων εσόδων τους. Στην συνέχεια, κατά τη χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφόσον τα λογιστικά κέρδη από την πώληση της είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά αυτά κέρδη τότε θα δηλώσουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής τόσο τα τεκμαρτά κέρδη όσο και το 40% της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών και τεκμαρτών κερδών και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος θα εκπέσουν το φόρο που έχουν καταβάλει με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αναλογεί στα τεκμαρτά κέρδη.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1-1-2007 και μετά. (Άρθρο 34 παρ. 3 ΚΦΕ - Σχετ. εγκ. 1027178/10254/Β0012/ ΠΟΛ. 1052/15.3.2007).

Τέλος τα προαναφερόμενα (προσθήκη 40% κ.λπ.) ίσχυαν και για τις τεχνικές επιχειρήσεις που αναλάμβαναν δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα εφόσον αυτά είχαν αναληφθεί πριν την 1-1-2007. (Σταματόπουλος Δ., 2008, σ. 1410-1412)

2.14. Ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Παρακράτηση 3% σε εισφορά έργων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του νέου άρθρου 34 όπως ισχύουν με το άρθρο 12 του ν. 3522/2006 για δημόσια ή ιδιωτικά έργα που αναλαμβάνονται από 1-1-2007 και μετά, ορίζονται τα εξής: Η έννοια των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων όπως προβλεπόταν και με τις προϊσχύσασες διατάξεις, με μόνη διαφορά, ότι απαλείφθηκαν τα σχετικά εδάφια με τα οποία ορίζονταν ποιες περιπτώσεις εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρεία ή κοινοπραξία δεν θεωρούνται υπεργο-

λαβία, καθόσον με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 34 καθιερώνεται ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος σε όλες τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση ΟΕ, ΕΕ κ.λ.π.) με αποτέλεσμα η κάθε μία επιχείρηση που συμμετέχει στην κατασκευή του έργου να φορολογείται τελικά για τα κέρδη που αποκτά από το μέρος του έργου που εκτελεί η ίδια (π.χ. υδραυλικά, ηλεκτρολογικά κλπ.).

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσυζάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω, εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην εγκ. 1013098/ 10120/ Β0012/ΠΟΛ. 1080/30.3.2001.

Δηλαδή, όταν εισφέρεται δημόσιο τεχνικό έργο σε κοινοπραξία ή σε εταιρεία, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ΚΦΕ παρακράτηση φόρου 3% εξακολουθεί να ενεργείται μόνο από τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμο, ν.π.δ.δ. κλπ.) κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο και ο φόρος αυτός θα συμψηφίζεται από την κατασκευάστρια εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο, βάσει βεβαιώσεως που χορηγεί ο ανάδοχος και στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του εισφερθέντος έργου της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας και το ποσό του φόρου 3%.

Με βάση και τις διατάξεις αυτές προβλέπεται, ότι στην περίπτωση εργολαβικής κατασκευής τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων 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

αυτό και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται στις επιχειρήσεις που εκτελούν τα έργα.

Περαιτέρω, στην περίπτωση κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες με υλικά του εργολάβου, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ εάν για την κατασκευή του έργου ο εργολάβος δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά ως, ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να υπολογίζεται η αξία των υλικών. (Σταματόπουλος Δ., 2008, σ. 1414-1415)

3. Μεταβατικό στάδιο

Με βάση όσα αναφέρονται παραπάνω, γίνεται σαφές ότι θα υπάρξει ένα μεταβατικό στάδιο στο οποίο θα εφαρμόζονται ταυτόχρονα οι παλαιές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 για τα παλαιά έργα (συνεχιζόμενα έργα αναληφθέντα έως την 31.12.2006), με τις διατάξεις που τέθηκαν σε ισχύ με την ψήφιση του Ν. 3522/2006 για τα νέα έργα.

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΕΡΓΑ ΑΝΑΛΗΦΘΕΝΤΑ ΜΕΧΡΙ 31.12.2006	ΕΡΓΑ ΑΝΑΛΗΦΘΕΝΤΑ ΑΠΟ 1.1.2007
Ατομικές επιχειρήσεις, Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικές εταιρίες, Κ/Ξ στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 Ν. 2238/1994	Τεκμαρτός προσδιορισμός	Λογιστικός προσδιορισμός
Α.Ε., Ε.Π.Ε., Συνεταιρισμοί, λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 Ν. 2238/1994, καθώς και Κ/Ξ στις οποίες συμμετέχουν τα παραπάνω πρόσωπα *	Λογιστικός προσδιορισμός	Λογιστικός προσδιορισμός

↓

* Για τεχνικά έργα που αναλήφθηκαν πριν την 1.1.2002	Τεκμαρτός και Λογιστικός προσδιορισμός
--	--

3.1. Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων

Στις περιπτώσεις που προβλέπεται ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών σύμφωνα με τις νέες διατάξεις και υπάρχουν επίσης συνεχιζόμενα έργα τα οποία έχουν αναληφθεί μέχρι την 31-12-2006 ή η άδεια ανέγερσης οικοδομής έχει εκδοθεί πριν την 1-1-2007, η παρακολούθηση των λογαριασμών εσόδων και εξόδων θα πρέπει να διαχωρίζεται σε λογαριασμούς νέων και παλαιών έργων αφού για τα παλαιά έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιορισθεί τεκμαρτά σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 17)

3.2. Συμψηφισμός ζημιάς κλάδου νέων έργων με τεκμαρτά κέρδη του κλάδου παλαιών έργων

Κατά μία άποψη, όπως αυτή είχε εκφραστεί παλαιότερα με άρθρα σε λογιστικά – φορολογικά περιοδικά, η ζημία του κλάδου νέων έργων πρέπει να συμψηφισθεί με τα τεκμαρτά κέρδη του κλάδου παλαιών έργων. Το ίδιο ακριβώς θα συνέβαινε σε τεχνική και εμπορική εταιρία όπου η ζημία του κλάδου εμπορίας θα συμψήφιζε τα τεκμαρτά κέρδη του τεχνικού κλάδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994. Πιστεύουμε ότι η άποψη του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, δυστυχώς θα είναι αντίθετη και θα εκφρασθεί όπως ακριβώς είχε εκφρασθεί και για τα παλαιά και νέα έργα των τεχνικών επιχειρήσεων νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, όταν εφαρμόσθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος (από 1.1.2002 και μετά), με την ερμηνευτική εγκύκλιο Α.Π. 1035038/10347/Β0012. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 18)

4. Συντελεστές φορολογίας τεχνικών επιχειρήσεων

4.1. Ατομικές επιχειρήσεις

Το φορολογητέο εισόδημα των ατομικών τεχνικών επιχειρήσεων φορολογείται με την εκάστοτε ισχύουσα κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

4.2. Ομόρρυθμες – ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου

Με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 προβλέπονται τα ακόλουθα σχετικά με τη φορολογία των κερδών των ομορρύθμων, ετερορρύθμων εταιρειών και κοινωνιών αστικού δικαίου :

Μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες αστικού δικαίου, από 25% που ήταν για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1-1-2005 σε 24% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1-1-2005, 22% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1-1-2006 και 20% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1-1-2007 και μετά. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 21-22)

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2006	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2007
Ο.Ε., Ε.Ε. ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙ- ΚΑΙΟΥ	25%	24%	22%	20%

4.3. Κοινοπραξίες

Με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 προβλέπονται τα ακόλουθα σχετικά με τη φορολογία των κερδών των κοινοπραξιών :

Μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι κοινοπραξίες καθώς και οι αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, από 35% που ήταν για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1-1-2005 σε 32% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την 1-1-2005, 29% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1-1-2006 και 25% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1-1-2007 και μετά. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 23)

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2006	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2007
ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	35%	32%	29%	25%

4.4. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994

Με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 προβλέπονται τα ακόλουθα σχετικά με τη φορολογία των κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 :

Μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, από 35% που ήταν για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1-1-2005 σε 32% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την 1-1-2005, 29% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1-1-2006 και 25% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1-1-2007 και μετά. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 25)

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2005	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2006	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1.1.2007
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ Ν. 2238/1994	35%	32%	29%	25%

5. Αλλαγές στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ως ακολούθως :

«1. Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, τα τρία πρώτα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αντικαταστάθηκαν ως ακολούθως :

«Στην τρίτη κατηγορία :

α) Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες.

β) Τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 – Φ.Ε.Κ. 151/Α') που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παρούσας περίπτωσης ή ημεδαπή ανώνυμη ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία.

γ) Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

δ) Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της περίπτωσης β'.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκαν οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992, (Κ.Β.Σ.) ως ακολούθως :

«α) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975, καθώς και ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με εξαίρεση τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

β) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ως ακολούθως :

«Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, οι νέοι επιτηδευματίες κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων που προεδρικού διατάγματος 518/1989 (Φ.Ε.Κ. 220/Α').»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), τα όρια τήρησης βιβλίων αντικαθίστανται και προστίθενται στην παράγραφο αυτή δεύτερο, τρίτο και τέταρτο εδάφιο ως ακολούθως :

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Πρώτη	μέχρι και 150.000 ευρώ
Δεύτερη	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Τρίτη	άνω των 1.500.000 ευρώ

«Ειδικά οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες, οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2008 και μετά εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ. Όποιος από τους επιτηδευματίες αυτούς ασχολείται και με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου. Στην περίπτωση που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο

των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, με βάση τα όρια του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου.»

Ρητά πλέον εντάσσονται στη Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ., και οι ακόλουθες επιχειρήσεις :

α) Τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

β) Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

γ) Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες που σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

δ) Οι λοιπές τεχνικές επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων εφ' όσον υπερβούν το όριο ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη στην Γ' κατηγορία. (1.500.000,00 ευρώ) με εξαίρεση :

δ1) τις ομόρρυθμες εταιρείες,

δ2) τις ετερόρρυθμες εταιρείες,

δ3) τις κοινωνίες αστικού δικαίου,

δ4) τις αστικές εταιρείες,

δ5) τις κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και

δ6) τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, οι οποίες για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2008 και μετά εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα 5.000.000,00 ευρώ. Όποιος από τους επιτηδευματίες αυτούς ασχολείται και με την κατα-

σκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα όρια τήρησης βιβλίων. Στην περίπτωση που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, με βάση τα όρια τήρησης βιβλίων.

Η διάταξη που προέβλεπε ότι, στην Γ' κατηγορία εντάσσονται και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, απαλείφθηκε, διότι καταργήθηκε η ειδική ένταξη των επιχειρήσεων δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Β' κατηγορία. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 31-35)

6. Επιστημόνοι

6.1. Ακαθάριστα έσοδα

Με βάση και τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι, στην περίπτωση εργολαβικής κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων, 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 αυτό και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται στις επιχειρήσεις που εκτελούν τα έργα.

6.2. Εισφορά δημοσίου έργου

Όταν εισφέρεται δημόσιο τεχνικό έργο σε κοινοπραξία ή σε εταιρεία, η προβλεπόμενη παρακράτηση φόρου 3% εξακολουθεί να ενεργείται μόνο από τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμο, ν.π.δ.δ. κλπ.) κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο και ο φόρος αυτός θα συμπληφίζεται από την κατασκευάστρια εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο, βάσει βεβαιώσεως που χορηγεί ο ανάδοχος και στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του εισφερθέντος έργου της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας και το ποσό του φόρου 3%. (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 39-40)

6.3. Καθαρά κέρδη

Επεκτείνεται ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων τεχνικών έργων σε όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. για έργα που αναλαμβάνονται από 1.1.2007 και μετά.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, για τα δημόσια τεχνικά έργα ανεξάρτητα εάν τα υλικά που απαιτούνται για την εκτέλεση των έργων παρέχονται από τον εργολάβο ή από το φορέα που αναθέτει την εκτέλεση του έργου, εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους 10% στα ακαθάριστα έσοδα από την εκτέλεση των έργων αυτών, δηλαδή στα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά, τα οποία αποτελούν έσοδα της χρήσης στην οποία αποδίδονται.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσαυξάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

Πρακτικά τώρα, σε ότι αφορά τα δημόσια έργα, στα οποία για να εκδοθεί τιμολόγιο πρέπει να υπάρχει πιστοποίηση, και θα υπάρχουν στο τέλος της χρήσης εκτελεσθέντα αλλά μη τιμολογηθέντα έργα, αυτά θα πρέπει να μπορούν να αποτιμηθούν. Πρέπει λοιπόν όπου είναι δυνατόν σε ξεχωριστές στήλες στο βιβλίο, και όπου δεν είναι δυνατόν σε αθεώρητες καταστάσεις να παρακολουθείται χωριστά το κόστος κάθε δημοσίου έργου. Ειδικά για το πρώτο διάστημα κατά το οποίο θα υπάρχουν σε εξέλιξη έργα τα οποία θα φορολογούνται με τον παλαιό τρόπο (τεκμαρτά), αλλά και έργα που αναλαμβάνονται μετά την 1.1.2007 και τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται λογιστικά, θα πρέπει και αυτά να παρακολουθούνται ξεχωριστά. Για το πώς θα εξαχθεί τεχνικά το λογιστικό αποτέλεσμα, ακριβώς θα ενημερωθείτε αφού διευκρινιστούν κάποια ακόμη θέματα από το Υπουργείο Οικονομικών.

Δύο θέματα για τα οποία πρέπει να ζητήσουμε διευκρίνιση, αλλά και να πιέσουμε το υπουργείο είναι κατά πρώτον τα δημόσια έργα των οποίων ο διαγωνισμός έγινε μέσα στο 2006, αλλά η σύμβαση υπογράφηκε μετά την 1.1.2007 να φορολογηθούν με το παλαιό καθεστώς (τεκμαρτά), και κατά δεύτερον η υπερβολαβία σε δημόσιο έργο να θεωρείται δημόσιο έργο. Κι αυτό γιατί υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση σε περίπτωση απόρριψης των βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος (στα δημόσια έργα δεν έχουμε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων). (Κορομηλάς Γ., 2008, σ. 42-43)

7. Παραδείγματα

Α. Παράδειγμα προσδιορισμού των κερδών για τα οποία φορολογούνται οι τεχνικές επιχειρήσεις (ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ.)

Κατά τη χρήση του 2007, τα κέρδη της ατομικής εργοληπτικής επιχείρησης του Α. Αστεριού, που προκύπτουν από τα βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι 280.000 ευρώ και οι λογιστικές διαφορές που δηλώνονται είναι 20.000 ευρώ, οπότε το σύνολο των φορολογητέων κερδών ανέρχεται στο ποσό 300.000 ευρώ. Επίσης, τα τεκμαρτά της κέρδη με την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους 12% είναι 120.000 ευρώ (έσοδα 1.000.000 X 12% = 120.000 ευρώ).

Ζητείται: Να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη που θα φορολογηθούν στ' όνομα του επιχειρηματία Α. Αστεριού.

Λύση

Ο επιχειρηματίας Α. Αστεριού θα γράψει στη φορολογική του δήλωση (έντυπο Ε1) του οικονομικού έτους 2008 κέρδη από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης 192.000 ευρώ, τα οποία υπολογίζονται ως εξής:

Τεκμαρτά κέρδη	120.000
Διαφορά κερδών	<u>72.000</u>
(300.000 - 120.000) X 40% = 72.000 ευρώ	
Φορολογητέα κέρδη	192.000

Τον παραπάνω τρόπο υπολογισμού των κερδών θα πρέπει να τον αναγράψει ο Α. Αστεριού και στην ένδειξη "Σημειώσεις Φορολογούμενου" του έντυπου Ε3.

Όταν πρόκειται για Ο.Ε., Ε.Ε., κλπ., τότε στον κωδικό 100 του έντυπου Ε5 αναγράφεται το ποσό 192.000 ευρώ.

Τα υπόλοιπα κέρδη που είναι 108.000 ευρώ ($300.000 - 192.000 = 108.000$ ευρώ), φορολογούνται τη χρονιά που θα διανεμηθούν ή που θα κεφαλαιοποιηθούν ή τη χρονιά που θα γίνει διακοπή των εργασιών της επιχείρησης, και μέχρι τότε θα πρέπει ν' απεικονίζονται στην πίστωση του λογ/σμού 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

α) Αν ήταν τεχνική Ο.Ε. ή Ε.Ε., τότε, από τα φορολογητέα κέρδη του παραπάνω παραδείγματος που είναι 192.000 ευρώ, θ' αφαιρούνταν πρώτα η επιχειρηματική αμοιβή και στη συνέχεια το υπόλοιπο ποσό θα φορολογούνταν στο όνομα της Ο.Ε. ή Ε.Ε. με συντελεστή φόρου 20% (άρθρο 10 παρ. 1 Ν. 2238/94).

β) Αν, στο παραπάνω παράδειγμα, αντί της ατομικής επιχείρησης, είχαμε αστική εταιρία, συμμετοχική ή κοινοπραξία με αντικείμενο δραστηριότητας τις τεχνικές εργασίες, τότε τα κέρδη 192.000 ευρώ θα φορολογούνταν στο σύνολο τους με συντελεστή φόρου 25% (άρθρο 10 παρ. 1).

Β. Παράδειγμα φορολογίας αποθεματικών από τεχνικές επιχειρήσεις, που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που σχηματίστηκαν

1η περίπτωση: Όταν πρόκειται για Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες τεχνικών έργων κλπ.

Στο παραπάνω παράδειγμα, από τα κέρδη της επιχείρησης ένα ποσό 108.000 ευρώ δεν φορολογήθηκε και απεικονίστηκε στην πίστωση του λογ. 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» (ΕΣΥΛ 295/98).

Το ποσό αυτό των 108.000 ευρώ, σε περίπτωση που θα διανεμηθεί στο μέλλον ή που θα κεφαλαιοποιηθεί, ή που θα διακόψει τις εργασίες της η επιχείρηση, τότε και μόνο τότε θα υπαχθεί σε φορολογία με το συντελεστή εκείνο της φορολογίας που θα ισχύει κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση. Στην περίπτωση όμως που θα διανεμηθεί ή που θα κεφαλαιοποιηθεί ένα μέρος μόνο από το παραπάνω ποσό, τότε το καθαρό αυτό ποσό που διανέμεται ή που κεφαλαιοποιείται θα ανάγεται πρώτα σε μικτό ποσό με την προσθήκη σε αυτό του φόρου που αναλογεί, με τον περιορισμό φυσικά ότι το άθροισμα του καθαρού ποσού που διανέμεται ή κεφαλαιοποιεί-

ται και του φόρου που αναλογεί πάνω στο ποσό αυτό να μην υπερβαίνει το ποσό των κερδών που εμφανίζονται στον πιο πάνω λογαριασμό 41.92 (βλέπε και σελ. 210) (Εγκ. Υπ. Οικ. 1035321/16.3.98).

Π.χ. αν πρόκειται για Ο.Ε. και από το ποσό των 108.000 ευρώ διανεμηθούν τα 90.000 ευρώ, τότε, επειδή το ποσό αυτό προσαυξανόμενο και με το φόρο (με συντελεστή φόρου της χρονιάς εκείνης π.χ. 20%) γίνεται 112.500 ευρώ ($90.000/1-0,20=112.500$ €) δηλαδή μεγαλύτερο από το ποσό των 108.000 ευρώ, θα φορολογηθεί ολόκληρο το ποσό του αποθεματικού που είναι 108.000 ευρώ και ο φόρος που θα καταβληθεί θα είναι: $108.000 \times 20\% = 21.600$ ευρώ και το καταβλητέο καθαρό ποσό θα είναι: 86.400 ευρώ ($108.000 - 21.600 = 86.400$ ευρώ).

Το ποσό 108.000 ευρώ όταν κεφαλαιοποιείται ή διανέμεται φορολογείται αυτοτελώς. Δηλαδή, το ποσό αυτό δεν συναθροίζεται με τα κέρδη του ισολογισμού ούτε και συμψηφίζεται με τυχόν ζημίες που προκύπτουν από τον ισολογισμό της χρονιάς εκείνης που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού (άρθρο 106 παρ. 4 Ν. 2238/94).

Το νομικό πρόσωπο (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξία κλπ.), στην περίπτωση αυτή που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση του ποσού αυτού (108.000 ευρώ), υποβάλλει σχετική δήλωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Ο φόρος που προκύπτει καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των δύο επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης μηνών (άρθρα 34 παρ. 5 και 106 παρ. 4 Ν. 2238/94).

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό 86.400 ευρώ που απομένει ως αποθεματικό μετά το φόρο (άρθρο 106 παρ. 4 Ν. 2238/94).

2η περίπτωση: Όταν πρόκειται για ατομική τεχνική επιχείρηση

Στο παραπάνω παράδειγμα, επειδή πρόκειται για ατομική επιχείρηση, το ποσό 108.000 ευρώ, που δεν φορολογήθηκε κατά το χρόνο που σχηματίστηκε και απεικονίζεται στην πίστωση του λογ. 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων», θα φορολογηθεί με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 κατά το χρόνο της πραγματικής κεφαλαιοποίησης ή της

πραγματικής ανάληψης του ποσού αυτού. Δηλαδή, το ποσό αυτό, τη χρονιά εκείνη που πραγματικά κεφαλαιοποιείται ή πού διανέμεται στον επιχειρηματία, συναθροίζεται με τα τυχόν λοιπά εισοδήματα του επιχειρηματία της ίδιας χρονιάς και φορολογείται κανονικά συμπληρώνοντας το έντυπο E_1 της φορολογικής δήλωσης. Αν δεν γίνει πραγματική ανάληψη ή κεφαλαιοποίηση του ποσού αυτού, τότε το ποσό 108.000 ευρώ δηλώνεται και φορολογείται με την ατομική δήλωση E_1 της χρονιάς εκείνης που γίνεται διακοπή των εργασιών της επιχείρησης.

α) Σε όσες περιπτώσεις προσδιορίζονται ακαθάριστα έσοδα από την εφαρμογή του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής, για τον υπολογισμό της διαφοράς των κερδών της συγκεκριμένης χρήσης λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα κέρδη μεταξύ αυτών που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή και αυτών που προσδιορίζονται με βάση το ελάχιστο κόστος κατασκευής της οικοδομής και στη συνέχεια τα μεγαλύτερα αυτά κέρδη συγκρίνονται με τα δηλούμενα κέρδη (άρθρο 36 παρ. 1 Ν. 2238/94).

β) Αν μια επιχείρηση με γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. είναι τεχνική και συγχρόνως και εμπορική, τότε τα κέρδη του τεχνικού κλάδου υπολογίζονται τεκμαρτά, ενώ του εμπορικού κλάδου λογιστικά (έσοδα - έξοδα = κέρδος). Τα κοινά έξοδα, αν δεν μπορούν να διαχωριστούν με άλλο τρόπο, τότε αυτά κατανέμονται στους δύο κλάδους με βάση τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα.

Παράδειγμα προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών σε κοινοπραξία, ή Ο.Ε. ή Ε.Ε., όταν κανένα από τα μέλη της δεν είναι ημεδαπές Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

Στην κοινοπραξία τεχνικών έργων «Χ» συμμετέχουν η ομόρρυθμη εταιρία «Χ» με ποσοστό συμμετοχής 25%, και το φυσικό πρόσωπο επιτηδεύματίας «Χ» με ποσοστό συμμετοχής 75%. Τα τεκμαρτά κέρδη της κοινοπραξίας «Χ», για τη χρήση 2007, είναι 200.000 ευρώ, ενώ τα δηλούμενα κέρδη της, που προκύπτουν από τα λογιστικά της βιβλία είναι 400.000 ευρώ. Τηρούνται γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.

Ζητείται: Να προσδιοριστούν τα κέρδη που θα φορολογηθούν στο όνομα της κοινοπραξίας "Χ".

Λύση

Στην περίπτωση αυτή, τα καθαρά κέρδη της κοινοπραξίας "X", που θα υπαχθούν σε φόρο είναι 280.000 ευρώ, τα οποία προσδιορίζονται ως εξής:

Το ποσοστό συμμετοχής της Ο.Ε. «X» είναι	25%
Το ποσοστό συμμετοχής του φυσικού προσώπου X ₃ είναι	<u>75%</u>
Σύνολο ποσοστών	100%

Διαφορά πραγματικών και τεκμαρτών κερδών 80.000 ευρώ
(400.000 ευρώ πραγμ. κέρδη - 200.000 ευρώ τεκμ. κέρδη) \times 40% = 80.000 ευρώ)

Οπότε έχουμε:

Τεκμαρτά κέρδη της κοινοπραξίας	200.000 ευρώ
Πλέον: διαφορά κερδών που φορολογείται (400.000- 200.000) \times 40% = 80.000 ευρώ)	<u>80.000</u> ευρώ
Σύνολο κερδών που φορολογούνται στο όνομα της κοινοπραξίας «X»	280.000 ευρώ

Το υπόλοιπο της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτών και πραγματικών κερδών που είναι 120.000 ευρώ (200.000 - 80.000 = 120.000 ευρώ) θα απεικονίζεται στα βιβλία της κοινοπραξίας στην πίστωση του λογ/σμού 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» και θα φορολογηθεί όταν διανεμηθεί ή όταν διαλυθεί η κοινοπραξία.

8. Παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από τεχνικές επιχειρήσεις

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή το Δημόσιο που ενεργούν εκκαθάριση ή καταβολή σε εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων που συνδέονται με το έδαφος και σε ενοικιαστές δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, είναι υποχρεωμένοι να παρακρατούν το 3% της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος και να το αποδίδουν στο δημόσιο, μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, από την παρακράτηση του (άρθρο 55 παρ. 1 β και 60 παρ. 3 Ν. 2238/94). Αν δεν γίνει παρακράτηση φόρου, τότε η προσαύξηση είναι 1,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης χωρίς να επιτρέπεται η επίρριψη της προσαύξησης αυτής του 1,5% στο φορολογούμενο ο οποίος βαρύνεται με τον παρακρατηθέντα φόρο (άρθρο 1 παρ. 2 Ν. 2523/97).

Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός που δικαιούται την αμοιβή, αποδίδει το φόρο αυτό, μέσα στην παραπάνω προθεσμία (άρθρο 55 παρ. 1β Ν. 2238/94).

α) Όταν ένας εργολάβος αναλαμβάνει να εκτελέσει σε μια επιχείρηση ένα έργο, τότε μετά την περάτωση του έργου αυτού η επιχείρηση κάνει επιμέτρηση και με βάση τη σχετική συμφωνία, υπολογίζει την αμοιβή που οφείλει στον εργολάβο. Αν το έργο το έχει πάρει ο εργολάβος κατ' αποκοπή, τότε, μετά την περάτωση του έργου, η επιχείρηση ελέγχει αν έχει εκτελεστεί το έργο σύμφωνα με τις προδιαγραφές. Στη συνέχεια, για την πληρωμή του ο εργολάβος εκδίδει τιμολόγιο.

β) Σε περίπτωση εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η παρακράτηση φόρου 3% ενεργείται μόνο από τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμο, Ν.Π.Δ.Δ., δημόσιες επιχειρήσεις κλπ.) κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο (Εγκ. Υπ. Οικ. Πολ. 1225/2000). Στη συνέχεια, ο ανάδοχος θα χορηγεί (στο τέλος του έτους) στην κοινοπραξία ή εταιρία σχετική βεβαίωση, στην οποία θα αναγράφονται στοιχεία του εισφερθέντος έργου, της κατασκευάστριας κοινοπραξίας ή εταιρίας στην οποία έχει εισφερθεί το έργο και το ποσό του φόρου 3%, για να συμψηφιστεί ο φόρος 3% με τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας κοινοπραξίας ή εταιρίας (Εγκ. Υπ. Οικ. 1013098/πολ. 1080/30.3.01). Δηλαδή, όταν στη συνέχεια, ο αρχικός ανάδοχος καταβάλλει το ποσό που αναλογεί στην εταιρία ή κοινοπραξία στην οποία εισέφερε το αναληφθέν έργο και εφόσον δεν πρόκειται για υπεργολαβία, δεν γίνεται παρακράτηση φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου τεχνικού έργου (Εγκ. Υπ. Οικ. 1073105/πολ. 1225/18.8.00).

γ) Τεχνικά έργα (για την παρακράτηση του φόρου 3% πάνω στα έσοδα τους) είναι π.χ. οι εργασίες που γίνονται για να κατασκευαστούν δρόμοι, γέφυρες, σήραγγες, οικοδομές, διαμορφώσεις υπαίθρου, οι εργασίες για την εγκατάσταση μηχανημάτων με σύνδεση στο έδαφος, οι εργασίες για υδραυλικές ή ηλεκτρολογικές κλπ. εγκαταστάσεις που ενσωματώνονται στα κτίρια, οι κατεδαφίσεις, οι κατασκευές με τσιμέντο, οι εκσκαφές, οι ξυλουργικές εργασίες, η πλακόστρωση, ο σουβάς και το βάψιμο των κτιρίων, η τοποθέτηση ασανσέρ κλπ. Όταν ο ίδιος που πουλάει τα αγαθά τα τοποθετεί συγχρόνως, τότε η τοποθέτηση αυτή δεν θεωρείται τεχνικό έργο (πολ. 214/71).

δ) Οι εμπορικές και οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις, που όταν πωλούν τα προϊόντα ή τα εμπορεύματα τους, συμφωνείται στην τιμή πώλησης να περιλαμβάνεται και η αμοιβή για την τοποθέτηση, τότε οι κατασκευαστικές αυτές εργασίες δε θεωρούνται εργασίες εργολάβου και δεν γίνεται παρακράτηση φόρου 3%, διότι το κύριο στοιχείο είναι η πώληση του είδους και όχι η ανάληψη κατασκευής του έργου (Εγκ. πολ. 214/71, Στ. Ε. 1936/87). Δηλαδή, οι έμποροι υδραυλικών και ηλεκτρολογικών υλικών, οι κατασκευαστές κουφωμάτων κλπ., δε θεωρούνται εργολάβοι για την αμοιβή που εισπράττουν και η οποία είναι συνήθως ενσωματωμένη στην τιμή πώλησης, όταν αναλαμβάνουν συγχρόνως και την τοποθέτηση των αγαθών που πωλούν (πολ. 214/71).

Παράδειγμα παρακράτησης φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου

12.3.08 Γεγονός

Η αμοιβή του εργολάβου Σαράντη Γεώργιο είναι 1.000 ευρώ, για την επίστρωση πλακών στην επιχείρηση "Βιομηχανία παραγωγής ψυγείων" Α. Ε.

Ενέργειες

α) Ο εργολάβος Σαράντης Γεώργιος για να πληρωθεί από την επιχείρηση, εκδίδει ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, γραμμένο ως εξής:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ Νο 10 ΗΜΕΡ. 12-3-08		
Εκδότης: Σαράντης Γεώργιος, Διεύθυνση..... Α.Φ.Μ'..... Δ.Ο.Υ.....		
Πελάτης: Βιομηχανία παραγ. ψυγείων Α.Ε. Διεύθυνση: Α.Φ.Μ Δ.Ο.Υ.....		
Είδος εργασίας	Αξία σε ευρώ	
Επίστρωση πλακιδίων	1.000	
Φ.Π.Α. 19%	<u>190</u>	
Σύνολο	1.190	

Το πρωτότυπο του τιμολογίου το παραδίδει ο εργολάβος στον ταμιά της επιχείρησης.

β) Ο ταμίας της επιχείρησης, προτού καταβάλλει οποιοδήποτε ποσό στον εργολάβο, προβαίνει στην παρακράτηση φόρου 3% και στον υπολογισμό του καθαρού πληρωτέου ποσού, ως εξής:

$1.000 \times 3\% = 30$ ευρώ = παρακρατημένος φόρος εργολάβου

1.190 ευρώ - 30 ευρώ = 1.160 ευρώ = καθαρό ποσό που θα πάρει στα χέρια του ο εργολάβος

γ) Στη συνέχεια στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η παρακάτω εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 12.3.08 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ		
61.01.02.019 Αμοιβές εργολάβων με 19%	1.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.00.02.019 Φ.Π.Α. δαπανών με 19%	190	
50 προμηθευτές		
50.00.00.000 Σαράντης Γεώργιος		1.160
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.09.00.012 Φόρος εργολάβων		30
<u>Αμοιβή εργολάβου ως τιμ. Νο 10/12.3.08</u>		

δ) Επίσης στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 12.3.08 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		
50.00.00.000 Σαράντης Αντώνης	1.160	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		1.160
Εξόφληση τιμ. Νο 10/12.3.08 Σαράντη		

ε) Μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα συμπληρώνεται μια έντυπη δήλωση. Το έντυπο της δήλωσης μας το δίνει δωρεάν η Δ.Ο.Υ. Πρώτα συμπληρώνεται από το έντυπο αυτό η σελίδα 218 και στη συνέχεια η σελίδα 217. Με βάση την συμπληρωμένη πλέον δήλωση πληρώνεται ο φόρος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

στ) Μετά την πληρωμή του φόρου στο ημερολόγιο ταμείου, με την ημερομηνία πληρωμής και με βάση το διπλότυπο της Δ.Ο.Υ., γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 15.4.08 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.09.00.012 Φόρος εργολάβων	30	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		30
Καταβολή του φόρου εργολάβων 3% για το μήνα Μάρτιο 2008		

Θυρίδα Ν-131α

ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

Οικον. Έτος 200.....
Μήνας20.....Φ-01.019
N - 146

Αριθ.:

Δήλωσης
Φακέλου.....
Φορολ. Μητρ.....

Δ Η Λ Ω Σ Η

Απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εκσδήματος εργολάβων, ενοικιαστών δημόσιων κτλ.
προσόδων, ανηπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κτλ.
(Περπτώσεις β' και γ' παραγράφου 1 άρθρου 55 ν. 2238/1994)

Του εργοδότη ή εργολάβου που κάνει την δήλωση. { Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία: ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΨΥΓΕΙΩΝ.....
Επάγγελμα: ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΨΥΓΕΙΩΝ.....
Διεύθυνση: ΚΑΛΟΧΩΡΙ ΘΕΣΣΑΛΙΚΗΣ.....
(οδός - αριθ. - ταχ. Κωδ. - πόλη ή χωριό) (τηλ.)

Του πληρεξούσιου ή αντίκλητου { Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία:
Επάγγελμα:.....
Διεύθυνση:.....
(οδός - αριθ. - ταχ. Κωδ. - πόλη ή χωριό) (τηλ.)

Αξία εκτελεσθέντος έργου, αντίτιμο ενοικίασης, προμήθεια	
Φόρος που αναλογεί..... 1.000,00. x 3% ή 15%	30,00
Πρόσθετος φόρος λόγω	
Σύνολο	30,00

Υπεύθυνη δήλωση

Βεβαιώνω υπεύθυνα και με επίγνωση των συνεπειών του νόμου την ακρίβεια της παρούσας δήλωσης.

ΘΕΣΣΑΛΙΚΗ 15-4-2008

Ο Δήλων



ΠΑΡΑΛΗΦΘΗΚΕ-ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Εμπρόθεσμα: Εκπρόθεσμα:

.....200.....

Ο Παραλαβών

ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΠΟΣΟ

(Αριθμ.).....

Αριθ. Διπλοτ.....

Ημερομηνία

Ο Επιμελητής Είσπραξης

ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ ΠΟΣΟ

(Αριθμ.).....

Αριθ. Χρημ. Κατ.....

Ημερομηνία

Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση

Χορήγηση βεβαίωσης: Η επιχείρηση που παρακράτησε το 3% της αξίας του τιμολογίου ως φόρο εργολάβων (στην προκειμένη περίπτωση η βιομηχανία παραγωγής ψυγείων Α. Ε.) είναι υποχρεωμένη να εκδώσει και να χορηγήσει στον εργολάβο (Σαράντη Γεώργιο) βεβαίωση για το φόρο που παρακράτησε μέσα στο 2008, το αργότερο μέχρι τις 15 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, δηλαδή μέχρι 15.2.2009. Ο εργολάβος Σαράντης Γεώργιος θα επισυνάψει τη βεβαίωση αυτή στη φορολογική του δήλωση. Η βεβαίωση θα είναι γραμμένη περίπου ως εξής (Εγκ. 1091862/πολ. 1265/4.12.02):

<p>ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΨΥΓΕΙΩΝ Α.Ε. </p> <p style="text-align: right;">Θεσσαλονίκη 15 Φεβρουαρίου 2009</p> <p style="text-align: center;"><u>ΒΕΒΑΙΩΣΗ</u></p> <p>Βεβαιούμε ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2008 παρακρατήθηκε από τον Σαράντη Γεώργιο που έχει διεύθυνση, Δ.Ο.Υ. και Α.Φ.Μ., για εργολαβία ευρώ 1.000, ο νόμιμος φόρος εργολαβίας 3%, δηλαδή ευρώ 30 που αποδόθηκε κανονικά στην Δ.Ο.Υ.</p> <p style="text-align: right;">Ο βεβαιών</p>
--

9. Αντικειμενικό σύστημα εξεύρεσης του ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών (άρθρα 35 και 36 Ν. 2238/94, άρθρο 20 Ν. 3610/07)

Για τις οικοδομές, που κατασκευάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα και δεν υπάγονται στο ΦΠΑ, καθιερώνεται το αντικειμενικό σύστημα για τον προσδιορισμό του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής και για τα ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής στις επιμέρους εργασίες στο συνολικό αυτό κόστος. Ως «κόστος» λαμβάνεται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, με το ΦΠΑ που αναλογεί στις αξίες αυτές. Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του πιο πάνω κόστους. Εξαιρετικά, οι επιμέρους εργασίες που γίνονται χωρίς την ανάθεση τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών και εργατών, οι εργασίες αυτές μέχρι

20% του ελάχιστου συνολικού κόστους μπορούν να καλύπτονται από τις αμοιβές των προσώπων αυτών. Συμπληρώνεται από τον μηχανικό με την έκδοση της άδειας οικοδομής ο αρχικός πίνακας του κόστους κατασκευής και με την αποπεράτωση της οικοδομής ο τελικός πίνακας του κόστους κατασκευής. Αν στον τελικό πίνακα υπάρχει ανακρίβεια ως προς τα στοιχεία του εργολάβου επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι 300 ευρώ, ενώ αν υπάρχει ανακρίβεια ως προς τα μεγέθη του έργου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς ΦΠΑ που προκύπτει από την ανακρίβεια (άρθρο 35 παρ. 3 Ν. 2238/94).

Τα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά των επιτηδευματιών εκείνων που ανεγείρουν τις παραπάνω οικοδομές ή εκτελούν οποιαδήποτε επιμέρους εργασία στις ανεγειρόμενες παραπάνω οικοδομές, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν από τα ποσοστά στον τελικό πίνακα του κόστους.

Για τις οικοδομές που δεν υπάγονται στο ΦΠΑ, οι επιχειρήσεις δεν υποβάλλουν στην πολεοδομία πίνακες με το ελάχιστο κόστος κατασκευής για να πάρουν άδεια ανέγερσης ούτε και στη Δ.Ο.Υ. κατά την αποπεράτωση της οικοδομής για τη σύνδεση της με τη Δ.Ε.Η. (Εγκ. 1006348/π.ο.λ. 100817.1.08). (Καραγιάννης Δ., 2008, σ. 210-220)

10. Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις (Υπ. Οικ. 1019894/15.2.2008/Πολ. 1035)

Α. Υποχρέωση σύνταξης απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας

Με την Α.Υ.Ο.Ο. 1100938/845/0015/ΠΟΛ. 1134/14-12-2004 οριζόταν η απαλλαγή από τη σύνταξη απογραφής των πιο πάνω επιχειρήσεων με βιβλία Β' κατηγορίας. Με την Α.Υ.Ο.Ο. 1120102/839/ΠΟΛ. 1152/14-12-2007 (ΦΕΚ 2386 Β') καταργήθηκε από 31/12/2007 η εν λόγω απαλλαγή του επιτηδευματία κατασκευαστή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Ακόμη ρυθμίστηκε από την ίδια ημερομηνία (31/12/2007) η υποχρέωση σύνταξης απογραφής για τον επιτηδευματία που ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών (οικοδομική επιχείρηση) παράλληλα με άλλη δραστηριότητα, ο οποίος συνεχίζει να απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής μόνο για την οικοδομική του δραστηριότητα.

Από την παραπάνω απόφαση (ΠΟΛ. 1152/2007) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. όπως ισχύουν, συνάγονται τα ακόλουθα:

1.- Ο επιτηδευματίας ο οποίος ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που αναλήφθηκαν πριν την 1/1/2007 (παλαιά έργα) υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας (νυν ισχύον όριο 150.000 €), ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων από τα παλαιά έργα στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, υποχρεούται από 31/12/2007 να συντάσσει απογραφή για όλα τα αποθέματά του συμπεριλαμβανομένων και των αποθεμάτων που αφορούν τα παλαιά έργα όταν αυτά βρίσκονται σε εξέλιξη στο τέλος της χρήσης. Ο επιτηδευματίας αυτός όταν διατηρεί και άλλη δραστηριότητα, πλην της ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις (σύνολο εσόδων από όλες τις δραστηριότητες) σε συνδυασμό και με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1134/2004.

Εξαιρετικά η κοινοπραξία που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου, το οποίο αναλήφθηκε πριν την 1η Ιανουαρίου 2007, λόγω του τρόπου φορολογίας της (τεκμαρτά), μπορεί να μη συντάξει απογραφή εμπορεύσιμων περιουσιακών από 31 Δεκεμβρίου 2007 και εφεξής, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της.

2.- Ο επιτηδευματίας ο οποίος ασχολείται αποκλειστικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών συνεχίζει να απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την οικοδομική του δραστηριότητα ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων του από τη δραστηριότητα αυτή.

Εάν ο επιτηδευματίας αυτός διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών συμπεριλαμβανομένης και της εκτέλεσης δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την δραστηριότητα αυτή κρίνεται αυτοτελώς και συντάσσει για τα αγαθά αυτά απογραφή όταν τα έσοδα από αυτή υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας (νυν ισχύον όριο 150.000 €), εκτός εάν αυτή απαλλάσσεται από την σύνταξη απογραφής σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1134/2004.

Β. Τρόπος σύνταξης απογραφής αποθεμάτων από τον κατασκευαστή Δημόσιων ή Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων που τηρεί βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας

1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. και τα όσα διευκρινίζονται στην περίπτωση β της παραγράφου 28.16 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1024/2007 τα εργοτάξια κατασκευαστικών (οικοδομικών, τεχνικών κ.λπ.) επιχειρήσεων χαρακτηρίζονται ως πρόσκαιρα υποκαταστήματα.

2.- Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται τα αποθέματα που έχει στην κυριότητά του ο επιτηδευματίας τον χρόνο λήξης της διαχειριστικής του περιόδου. Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις τα αποθέματα καταχωρούνται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο και η καταχώριση περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα κάθε είδους αγαθού.

3.- Με την παράγραφο 27.3.1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ.(αρ. εγκυκλίου 3/1992) διευκρινίζεται ότι αποθέματα για την εφαρμογή των διατάξεων του ίδιου Κώδικα είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά όπως αυτά προσδιορίζονται από την παράγραφο 2.2.200 περίπτωση 3 του Ε.Γ.Λ.Σ. (π.δ. 1123/1980) συμπεριλαμβανομένων και των ημιτελών και της παραγωγής σε εξέλιξη.

Παραγωγή σε εξέλιξη σύμφωνα με την υποπερίπτωση στο της περίπτωσης 3 της παραγράφου 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι «οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία» .

4.- Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων ως πρόσκαιρες εγκαταστάσεις απαλλάσσονται από την σύνταξη καταστάσεων ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων εφόσον τα δεδομένα τους καταχωρούνται διακεκριμένα στα αντίστοιχα βιβλία ή σε καταστάσεις της έδρας.

5.- Έπειτα από τα προαναφερόμενα ο κατασκευαστής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων καταχωρεί διακεκριμένα ανά εγκατάσταση στο βι-

βλίο απογραφών της έδρας ή στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής της έδρας.

α) Το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο (ανά εργοτάξιο) κατά το μέρος που δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Το έργο αυτό (ημιέτοιμο προϊόν) καταχωρείται ως «παραγωγή σε εξέλιξη» (λογ/σμός 23 του ΕΓ.Λ.Σ.) με γενική περιγραφή της κατάστασης που βρίσκεται (π.χ. νοσοκομείο *Αμφισσας*: έχει ολοκληρωθεί η εκσκαφή, έχει σκυροδετηθεί τμήμα του φέροντος οργανισμού μέχρι και τον τρίτο όροφο και η τοιχοποιία του πρώτου ορόφου) χωρίς να απαιτείται να αναγράφεται αναλυτικά το είδος, η ποσότητα και η αξία των υλικών που έχουν ενσωματωθεί, η αξία των γενικών βιομηχανικών εξόδων κ.λπ. Η καταχώριση αυτή γίνεται μέχρι την 20η Φεβρουαρίου κάθε έτους, όταν η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 31/12. Η αξία (κόστος) αυτού καταχωρείται μέχρι την ίδια ημερομηνία (20/02) όταν τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας και μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας.

Η αξία αυτή περιλαμβάνει το κόστος των υλικών που έχουν ενσωματωθεί στο έργο, την αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων καθώς και την αξία του έργου που έχει εκτελεστεί από τους εργολάβους. Η κατανομή των γενικών βιομηχανικών εξόδων (στα οποία περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των παγίων που χρησιμοποιήθηκαν) στα έργα που αφορούν γίνεται βάσει κανόνων που ακολουθούνται πάγια.

Επισημαίνεται ότι το υπό εκτέλεση ιδιωτικό τεχνικό έργο επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφοι 14 και 15 του π.δ.186/1992 όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 12.5.2 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (3/1992) τιμολογείται το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσης κατά το μέρος που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, το τμήμα αυτό του έργου που έχει ήδη εκτελεσθεί μέσα στη χρήση και τιμολογηθεί, δεν απογράφεται. Στην περίπτωση που κατά παράβαση των πιο πάνω διατάξεων δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι το τέλος της χρήσης το τμήμα που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, αυτό απογράφεται όπως και το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο.

β) Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες οι οποίες βρίσκονται σε ιδιαίτερους αποθηκευτικούς χώρους (όχι εργοτάξια) κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Στην περίπτωση που οι αποθηκευτικοί αυτοί χώροι βρίσκονται εκτός νομού

και σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα η ποσοτική καταχώριση αυτών γίνεται σε ιδιαίτερες διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις.

γ) Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες που βρίσκονται στο εργοτάξιο και δεν έχουν ενσωματωθεί στο έργο κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Οι ύλες αυτές σύμφωνα και με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 της γνωμάτευσης Ν. 12/327/18-3-2004 της ΕΛΤΕ μπορούν αντί να απογραφούν διακεκριμένα να εμφανιστούν όλες μαζί ως «παραγωγή σε εξέλιξη» διακεκριμένα όμως από το υπό εκτέλεση έργο. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ανάλυση της συνολικής αξίας να δίνεται στον έλεγχο κατά είδος Α' ή Β' ύλης και κατά ποσότητα όταν ζητηθεί από αυτόν.

Σημειώνεται ότι τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β και γ καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής στις προθεσμίες που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 27 και της παραγράφου 7 του άρθρου 17 όπως προαναφέρονται και στην περίπτωση α' της παραγράφου 5 της παρούσας. (Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών Αρ. Πρωτ. 1019894/117/0015)

10.1. Αποτίμηση στοιχείων απογραφής

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της τιμής κτήσης, της

τρέχουσας τιμής αγοράς, του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας που ορίζονται από τις περιπτώσεις 6.8.9 και 10 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Ειδικότερα, η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχείρησης ή για άλλους σπουδαίους λόγους επιτρέπεται, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.), η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής. Η έγκριση παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων παγίων, που ορίζονται στις περιπτώσεις 1, 2, 3, 4, και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980.

Της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνονται υπόψη, ανάλογα, τα όσα ορίζονται, για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περίπτωση ν της παραπάνω παραγράφου.

β) Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

γ) Η τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα ακόλουθα:

α) οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους.

β) για τα χρεόγραφα της πιο πάνω περιπτώσεως α ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης. Ειδικά, για αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.

γ) οι μετοχές ανώνυμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους.

δ) τα κάθε φύσης χρεόγραφα και οι τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, όπως είναι τα έντοκα γραμμάτια Δημοσίου, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, οπουδήποτε και αν βρίσκονται όλα αυτά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, αποτιμώνται σε ευρώ με το ποσό που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος:

α) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής, για τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα διαθέσιμα, και

β) με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα κτήσης (αγοράς ή ιδιοκατασκευής ή παραγωγής) των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και των αποθεμάτων αγαθών γενικά.

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προη-

γούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

αα) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση ββ, αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το πηλίκον της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος.

Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οτιοδήποτε λόγο.

Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δάνεια κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

αβ) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά περίπτωση, ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολοίπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά από το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

β) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα *διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις* και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

βα) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτέλεσμα λογαριασμό της επόμενης χρήσης.

ββ) όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση.

Στην περίπτωση που προηγήθηκαν μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά - υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα.

γ) οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων

απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου θεωρούνται: α) βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης και β) μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις εκείνες που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Οι τραπεζικές επιχειρήσεις μπορούν να μεταφέρουν τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές της περίπτωσης β' της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για το μέρος των πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών που η πραγματοποίησή τους κρίνεται αβέβαιη. (Κάπου Μ., 2005, σ. 51-56)

11. Μέθοδοι φοροδιαφυγής

Οι κυριότεροι τρόποι φοροδιαφυγής των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που έχουν εντοπισθεί τα τελευταία χρόνια είναι οι εξής:

- **Αποτύπωση διαφορετικών ποσών (αξιών) στα πρωτότυπα και στα στελέχη (πλαστά στοιχεία) ιδίως σε περιπτώσεις εκτέλεσης δημοσίων έργων.**
- **Η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων αξίας αγορών και υπηρεσιών, ιδίως από υπεργολάβους και διάφορους επιτηδευματίες, που ασχολούνται με την πώληση οικοδομικών υλικών, σε περίπτωση που το κόστος κατασκευής της οικοδομής υπερβαίνει τις αντικειμενικές αξίες.**
- **Η χρήση, ιδιαίτερα μετά την εφαρμογή του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Οι κυριότεροι λόγοι είναι οι εξής :

α) Η αποφυγή ή η μείωση καταβολής άμεσων και εμμέσων φόρων.

Η αποφυγή άμεσων φόρων συντελείται με την αύξηση είτε των δαπανών είτε

του κόστους πωληθέντων, με τιμολόγια για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα την μείωση των κερδών.

Η αποφυγή των έμμεσων φόρων εντοπίζεται κυρίως στο ΦΠΑ, με την διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εκροών, με τιμολόγια για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 3091/2002 εδόθη νέα αναστολή για την εφαρμογή του ΦΠΑ στα ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής θα εκδοθεί πριν της 1/1/2005 καθώς και για τα εργολαβικά προσύμφωνα ανέγερσης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, τα οποία συντάχθηκαν μετά την 21/8/1986 και η σχετική άδεια θα εκδοθεί πριν την 1/1/2005.

β) Η μείωση της διαφοράς μεταξύ των δαπανών κατασκευής και πραγματικού κόστους στο 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής, για τους λόγους που αναφέρονται παραπάνω.

γ) Η έκδοση τιμολογίων για εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε χρόνο μεταγενέστερο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Στη περίπτωση αυτή υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις για εικονικότητα των στοιχείων αυτών.

Συνήθως, η εργολήπτρια τεχνική εταιρεία αναθέτει τα επί μέρους τμήματα του έργου, σε τρίτους υπεργολάβους. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει να εξετάζεται:

γα) Αν στα φορολογικά στοιχεία που λαμβάνει από αυτούς εμφανίζονται εκτελεσθείσες εργασίες ή προμήθειες υλικών με μεταγενέστερες ημερομηνίες από τις πιστοποιήσεις τους.

γβ) Αν οι τιμολογηθείσες εργασίες από τους υπεργολάβους, ευρίσκονται σε δυσαναλογία με τις προϋπολογισθείσες με βάση την προσφορά ανάληψης του έργου.

γγ) Αν τιμολογούνται υλικά άσχετα με το είδος του έργου που κατασκευάζεται.

γδ) Αν διαθέτουν τον απαραίτητη μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, φορτωτές κ.λπ.). Αρμόδια για την πληροφόρηση η Δ/ση 13^η – Τμήμα Ε' του ΥΠΕΧΩΔΕ όπου τηρείται μητρώο μηχανημάτων έργου.

12. Έλεγχος τεχνικών επιχειρήσεων

12.1. Έλεγχος βιβλίων και στοιχείων

Ο ανωτέρω έλεγχος, πρέπει να συμπεριλαμβάνει όλα τα στοιχεία ενός ουσιαστικού και σε βάθος ελέγχου και επιπλέον το στοιχείο του αιφνιδιασμού, αφού κατά την είσοδο στην επιχείρηση είναι δυνατόν να ανευρεθούν ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, εφόσον τέτοια τηρούνται από αυτήν.

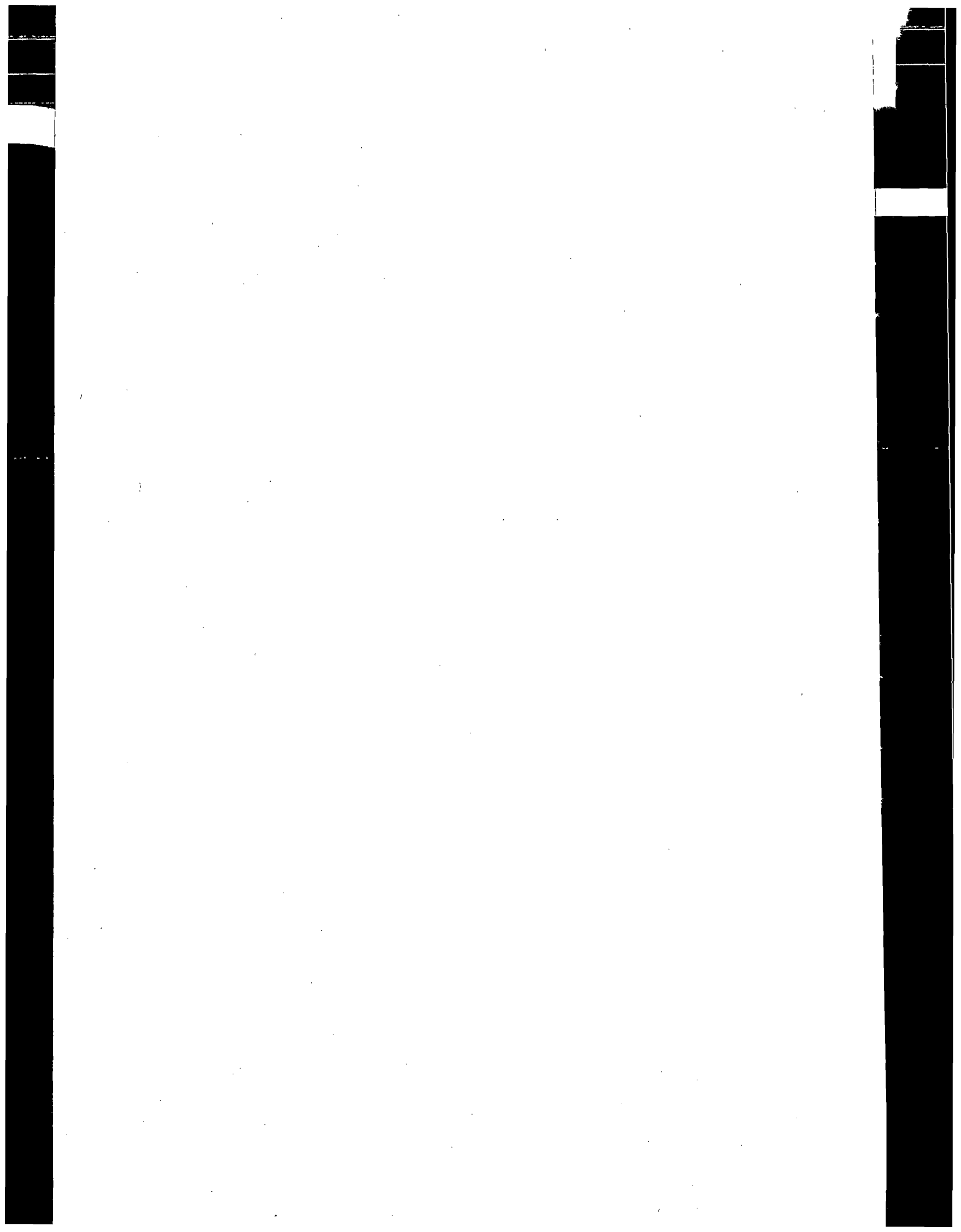
Ειδικότερα:

- Ελέγχεται η εμπρόθεσμη ενημέρωση των τηρουμένων βιβλίων.
- Ελέγχεται η ακριβής καταχώριση των δεδομένων των στοιχείων της στα βιβλία.
- Ελέγχεται η τήρηση ή μη βιβλίων της προσήκουσας κατηγορίας.
- Επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων ελέγχονται οι αθροίσεις και η μεταφορά αθροισμάτων.
- Ελέγχεται εάν η εξόφληση των τιμολογίων, αξίας 15.000 ευρώ και άνω, έγινε σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002, δηλαδή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.
- Ελέγχεται η νομότυπη έκδοση των στοιχείων των προμηθευτών, ως προς την θεώρηση, το περιεχόμενο κ.λπ. (διορθώσεις, επεγγραφές, κ.λπ.).
- Κάθε περίπτωση μη νομότυπης έκδοσης των στοιχείων, πρέπει να λειτουργεί ως ερέθισμα για παραπέρα ελεγκτικές επαληθεύσεις, μήπως εκτός από την τυπική παράβαση υποκρύπτεται και ουσιαστική παράλειψη (ανακρίβεια, εικονικότητα κ.λπ.).
- Γίνεται διασταύρωση – αντιπαραβολή των εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής με τα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια, κ.λπ.). Αν δηλαδή για τα Δελτία Αποστολής εκδόθηκαν νομότυπα και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α., Α.Λ.Π.).
- Η ύπαρξη σε μεγάλο αριθμό ακύρων Δελτίων Αποστολής ελέγχεται ως προς το πραγματικό ή μη της αιτίας της ακύρωσης.
- Ελέγχεται η λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως προαναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο.

12.2. Έλεγχος φορολογικών δηλώσεων

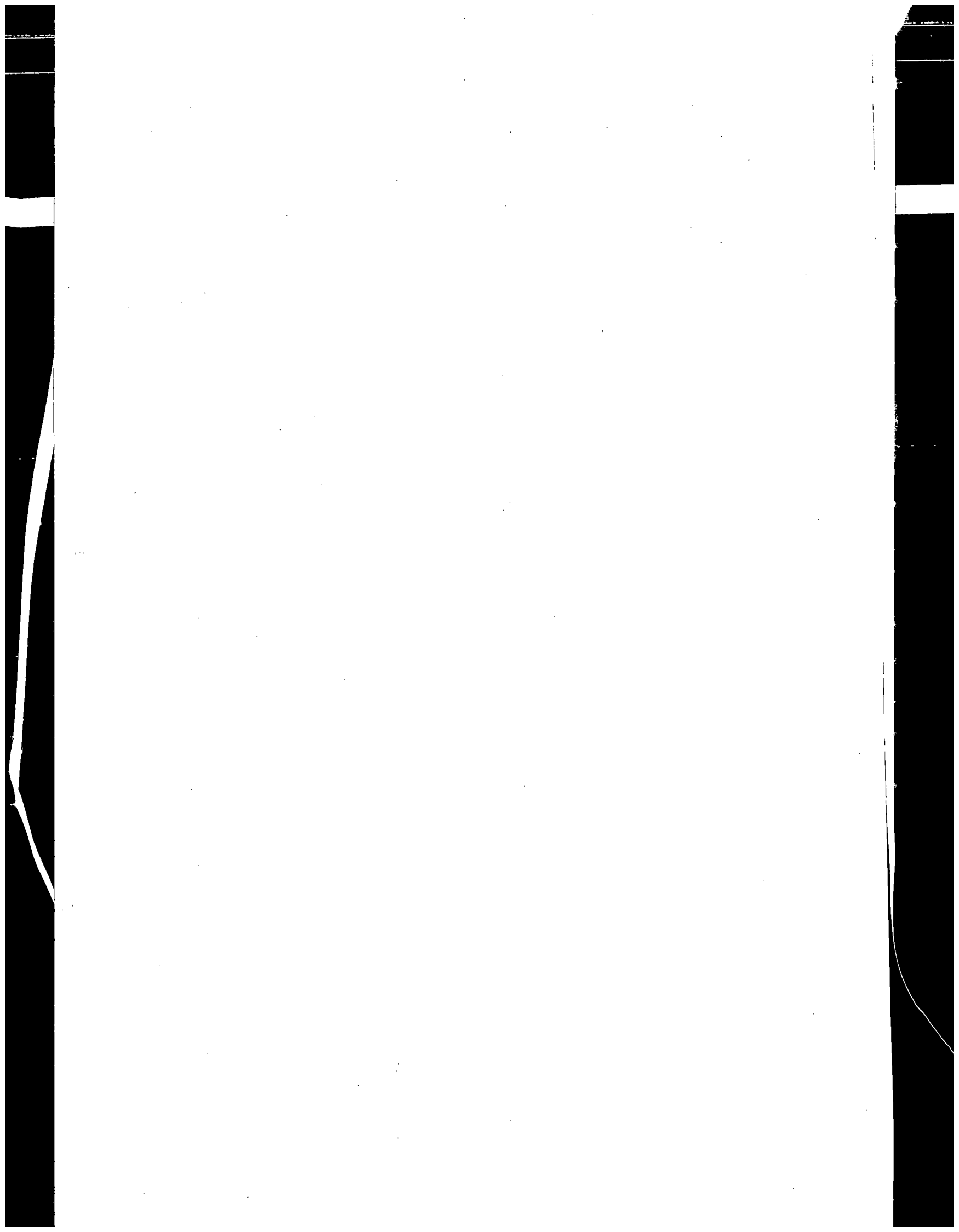
Ελέγχονται κατά προτεραιότητα οι κάτωθι δηλώσεις :

- Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) (Άρθρο 57 παρ.1 του Ν. 2238/1994). Ο έλεγχος αυτός διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 Ν. 2238/1994 και αναφέρεται στο εισόδημα που προ-
ται σε παρακράτηση φόρου.
- Φόρου Αποζημιώσεων Απολυομένων (Άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 2238/1994). Διενεργείται για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2238/1994, για το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται στους απολυόμενους μισθωτούς βάσει του ν. 2112/1920 και στο οποίο παρακρατείται φόρος με βάση την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης μετά την αφαίρεση ποσού είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ και παρακρατείται κατά την πληρωμή στο δικαιούχο.
- Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών (Άρθρο 58 παρ. 1 του Ν. 2238/1994). Αφορά την παρακράτηση και απόδοση του φόρου που παρακρατείται από τις καταβαλλόμενες ακαθάριστες αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994. Το ποσοστό της παρακράτησης ανέρχεται σε 20% από 17.2.1998.
- Φόρου Εργολάβων (Άρθρο 55 παρ. 1β' του Ν. 2238/1994). Αφορά την παρακράτηση φόρου 3% από 1.1.1994 στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους Τεχνικών έργων κ.λπ. και υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή μισθώματος.
- Φόρου Αμοιβών Τρίτων (Άρθρο 55 παρ. 1ε' του Ν. 2238/1994). Αφορά την παρακράτηση φόρου 20% από 17.2.1998 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 παρ. 1 του ν. 2238/1994, που καταβάλλονται σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992, για προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχής μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκιο αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το Π.Δ. 186/92, η έκδοση θεωρημένου αποδεικτι-



κού στοιχείου από τον δικαιούχο των αμοιβών αυτών και υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό αυτών.

- Φόρου τόκων δανείων (Άρθρο 54 παρ. 4 του Ν. 2238/1994). Ελέγχεται η παρακράτηση φόρου με ποσοστό 20% για τα εισοδήματα από τόκους δανείων που αναφέρονται στα άρθρα 24 και 25 του Ν. 2238/1994 και *επιβαρύνονται στα βιβλία*
- Φόρου Χαρτοσήμου Εργολαβικών προσύμφωνων για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής καθώς και Δανείων (Άρθρο 15 παρ.9 και ια' του Κ.Ν.Τ.Χ.). Ελέγχεται η καταβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου που επιβάλλεται στα εργολαβικά προσύμφωνα για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής καθώς και για δάνεια μεταξύ εταιριών ή τρίτων.
- Περιοδικών και Εκκαθαριστικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. (Άρθρο 38 του Ν. 2859/2000) καθώς και η ακριβής μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων σ' αυτές.
- Τέλος ελέγχεται η υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών (άρθρο 20 ΚΒΣ).



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Εφημερίδα «ΤΟ ΒΗΜΑ», 23-2-2003, Κωδ. Άρθρου Β137971181
2. Εφημερίς της Κυβερνήσεως, Αρ. Φύλλου 276 Νόμος υπ' αριθμ.
3. Κάπος Μ., «Φορολογία Τεχνικών Επιχειρήσεων», ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΜΙΛΤ. ΚΑΠΟΥ, 2001
4. Καραγιάννης Δ., «Φορολογικά-Φοροτεχνικά», εκδόσεις ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ, 2008
5. Κορομηλάς Γ.-Βέντζιος Χ.: «Ν. 3522/2006. ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ», εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, 2008
6. Κράτσης Α., «Φορολογία Εισοδήματος 2005», εκδόσεις ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ, 2005
7. Πάσχος Π., «Φορολογική των επιχειρήσεων», εκδόσεις ΜΠΕΝΟΥ, 1999
8. Σιωμόπουλος Ι., Εφημερίδα Βήμα 23/2/2003, Σελ.: 118, Κωδικός άρθρου: Β137971181
9. Φλώρος Α, «Φορολογική Λογιστική», εκδόσεις ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, 2005,

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- www.texheaven.gr
- www.pesede.gr
- www.naftemporiki.gr
- www.tovima.dolnet.gr
- www.epixeirisi.gr
- www.teetak.gr

