

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

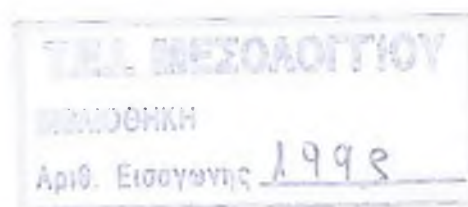


**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν. 3522/2006**

**ΚΑΡΑΛΙΔΟΥ Β. ΝΙΚΗ  
ΦΩΤΕΙΝΑΚΟΠΟΥΛΟΥ Α. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΚΑΨΙΩΧΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**



Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 0 7

**ΤΕΧΝΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν. 3522/2006**

**ΚΑΡΑΛΙΔΟΥ Β. ΝΙΚΗ (Α.Μ. 11561)  
ΦΩΤΕΙΝΑΚΟΠΟΥΛΟΥ Α. ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ (Α.Μ. 11016)**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΚΑΨΙΩΧΑΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2007**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ**

<b>A</b>	<b>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b>
<b>B</b>	<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>
<b>Γ</b>	<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ</b>

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ****Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων**

<b>1.1</b>	Τεχνικές επιχειρήσεις
<b>1.2</b>	Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων Δημόσιων τεχνικών έργων
<b>1.3.</b>	Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων Ιδιωτικών τεχνικών έργων
<b>1.4</b>	Καθαρά κέρδη τεχνικών επιχειρήσεων
<b>1.4.1</b>	Προσδιορισμός καθαρών κερδών – φορολογία
<b>1.4.2</b>	Συντελεστές προσδιορισμού καθαρών κερδών
<b>1.4.3</b>	Συντελεστές καθαρού κέρδους τεχνικών επιχειρήσεων εκτέλεσης ιδιωτικών τεχνικών έργων. Πότε χρησιμοποιείται ο συντελεστής 12% και πότε ο συντελεστής 25%
<b>1.4.4</b>	Τρόπος ένταξης σε κατηγορία βιβλίων τεχνικών επιχειρήσεων
<b>1.5</b>	Παράδειγμα 1
<b>1.6</b>	Παράδειγμα 2
<b>1.7</b>	Παράδειγμα 3
<b>1.8</b>	Άσκηση 1
<b>1.9</b>	Άσκηση 2

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ****Φορολογία Οικοδομικών Επιχειρήσεων**

<b>2.1</b>	Οικοδομικές επιχειρήσεις
<b>2.2</b>	Ακαθάριστα έσοδα οικοδομικών επιχειρήσεων
<b>2.3</b>	Καθαρά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων
<b>2.3.1</b>	Ατομικές εταιρίες και Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες που δεν μετέχει νομικό πρόσωπο
<b>2.3.2</b>	Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες στις οποίες μετέχει Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ( Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.)
<b>2.4</b>	Παράδειγμα 1
<b>2.5</b>	Παράδειγμα 2

2.6 Παράδειγμα 3

2.7 Άσκηση 1

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ**

#### **Βιβλίο αποθήκης – απογραφή**

3.1 Βιβλίο αποθήκης

3.2 Απογραφή

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

3.2.2 Τρόπος σύνταξης απογραφής αποθεμάτων από τον κατασκευαστή Δημόσιων ή Ιδιωτικών τεχνικών έργων που τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**

#### **Φοροδιαφυγή**

4.1 Μέθοδοι φοροδιαφυγής

4.2 Έννοια πλαστού, εικονικού και νοθευμένου στοιχείου

4.3 Εκδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων

4.4 Σκοπιμότητα χρήσης πλαστών, εικονικών και νοθευμένων στοιχείων – μέθοδοι φοροδιαφυγής

4.5 Οι κυριότεροι λόγοι φοροδιαφυγής

4.6 Βασικές ελεγκτικές διαδικασίες

4.6.1 Έλεγχος τήρησης προβλεπόμενων βιβλίων

4.6.2 Έλεγχος χρόνου έκδοσης φορολογικών στοιχείων

4.7 Ουσιαστικός έλεγχος βιβλίων και στοιχείων

4.8 Μέτρα για τα πλαστά και νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ**

**Δ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

**Ε ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

**ΣΤ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στόχος αυτής της εργασίας ήταν να ασχοληθούμε και να αναλύσουμε την νομοθεσία που αφορά την φορολογία των τεχνικών και των οικοδομικών επιχειρήσεων, αλλά και να δώσουμε στον αναγνώστη να καταλάβει πως λειτουργεί η φορολογία των επιχειρήσεων αυτών.

Τα προβλήματα που αντιμετωπίσαμε στην προσπάθειά μας αυτή ήταν αρκετά, όπως το γεγονός ότι χρειάστηκε να ανατρέξουμε σε πληθώρα βιβλίων ώστε να κατανοήσουμε την νομοθεσία, να εντοπίσουμε αξιόπιστες πηγές από το διαδίκτυο και κυρίως να συνεργαστούμε σαν ομάδα, δεδομένου της αποστάσεως που υπήρχε αλλά και των επαγγελματικών μας υποχρεώσεων.

Στην προσπάθειά μας αυτή βρήκαμε αρκετές απόψεις και αναλύσεις που μας κέντρισαν το ενδιαφέρον για τους τρόπους λειτουργίας της φορολογίας, αλλά και μας δίδαξαν πολλά πάνω σε αυτό το ιδιαίτερο κομμάτι.

Σκοπός μας ήταν να καταφέρουμε να δώσουμε μια εμπειριστατωμένη άποψη σχετικά με την φορολογία των τεχνικών και των οικοδομικών επιχειρήσεων αλλά και να βοηθήσουμε τον αναγνώστη, μέσω παραδειγμάτων, να κατανοήσει την νομοθεσία. Ελπίζουμε να καταφέραμε το σκοπό μας και το παρόν κείμενο να αποτελέσει μια αρχή για περαιτέρω έρευνα και ανάλυση πάνω σε αυτό το πολύ σημαντικό κομμάτι της φορολογίας.

Καραλίδου Νίκη  
Φωτεινακοπούλου Αναστασία

Σεπτέμβριος 2008, Μεσολόγγι

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αφορμή της εγγραφής αυτής της εργασίας είναι η καταγραφή και αποτύπωση των νέων διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και της φορολογίας εισοδήματος που εισήχθησαν με τα άρθρα 12 και 28 του Ν.3522/2006 και αναφέρονται στις εταιρείες ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (εφεξής οικοδομικές επιχειρήσεις) καθώς και σε αυτές που ασχολούνται με την ανάληψη και εκτέλεση ιδιωτικών και δημόσιων τεχνικών έργων (εφεξής τεχνικές επιχειρήσεις).

Ο λόγος που αναλάβαμε το θέμα αυτό είναι η θέληση μας να μάθουμε περισσότερα για τις αλλαγές στη φορολογία των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων κατανοώντας παράλληλα και τη νομοθεσία τους.

Στην εργασία αυτή θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε τις αλλαγές που επήλθαν στον Κ.Β.Σ. και στη φορολογία των επιχειρήσεων αυτών αλλά και τις μεθόδους φοροδιαφυγής .

Στο πρώτο κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με την εύρεση των ακαθάριστων εσόδων των τεχνικών επιχειρήσεων διαχωρίζοντας τες σε εργοληπτικές επιχειρήσεις Δημοσίων έργων και Ιδιωτικών έργων καθώς και την εύρεση των καθαρών κερδών στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρουμε τα ακαθάριστα έσοδα των οικοδομικών επιχειρήσεων όπως προκύπτουν από την ειδική δήλωση Φ.Π.Α. και το χρόνο απόκτησής τους. Επίσης γίνεται αναφορά στα καθαρά κέρδη των εν λόγω επιχειρήσεων σύμφωνα με την νομική μορφή της κάθε εταιρείας.

Στο τρίτο κεφάλαιο παραθέτουμε τις σημαντικές διαφοροποιήσεις στις διατάξεις περί τήρησης βιβλίου αποθήκης και τα ισχύοντα νέα όρια αυτού .

Τέλος στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύουμε μεθόδους για ελέγχους των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων για τον εντοπισμό φοροδιαφυγής, τους λόγους για τους οποίους φοροδιαφεύγουν οι επιχειρήσεις αυτές αλλά και το χρόνο έκδοσης των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων .

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρία
Α.Α.Π.	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
Δ.Ο.Υ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρία
ΕΛ.Γ.Α.	Ειδικός Λογαριασμός Γεωργικών Ασφαλίσεων
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Φ.Κ.	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Μ.Σ.Κ.Κ.	Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρία
ΠΟΛ.	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Τ.Δ.Α.	Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής
ΥΠΕΧΩΔΕ	Υπουργείο Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

#### 1.1 Τεχνικές Επιχειρήσεις

Τεχνικές επιχειρήσεις θεωρούνται:

1. Οι οικοδομικές επιχειρήσεις,
2. Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων,
3. Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων,
4. Οι επιχειρήσεις εκτέλεσης μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

#### 1.2 Ακαθάριστα Έσοδα Εργοληπτικών Επιχειρήσεων Δημοσίων Τεχνικών Έργων

Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας, 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, απαλειφθήκαν τα σχετικά εδάφια με τα οποία ορίζονταν ποιες περιπτώσεις εισφοράς δημοσίου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρία ή κοινοπραξία δεν θεωρούνται υπεργολαβία, 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 δημοσίων 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 μια 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 εταιρίας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου δεν θα προσυζητώνται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω όταν εισφέρεται δημόσιο τεχνικό έργο σε κοινοπραξία ή σε εταιρία, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 παρακράτηση φόρου 3% εξακολουθεί να ενεργείται μονό 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 εταιρία 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%.

### **1.3. Ακαθάριστα Έσοδα Εργοληπτικών Επιχειρήσεων Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων.**

Η έννοια των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση ιδιωτικών τεχνικών έργων ορίζεται με τις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 4 του νέου άρθρου 34, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, όπως προβλεπόταν και με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

Για τις 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 στη διάρκεια της χρήσης.

Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών ως ακαθάριστο έσοδο, λαμβάνεται η αξία του εκτελεσθέντος έργου κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία των υλικών.

## 1.4 Καθαρά Κέρδη Τεχνικών Επιχειρήσεων

### 1.4.1 Προσδιορισμός καθαρών κερδών-Φορολογία

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 και ιδιωτικών 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 οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

1. 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,
2. Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα με υλικά του εργολάβου (εργολήπτη), 12% στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994, δηλαδή στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει αρμόδια για τον έλεγχο της επιχείρησης Φορολογούσα Αρχή, για την έκταση συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις, και
3. Για ιδιωτικά έργα χωρίς υλικά του εργολάβου (εργολήπτη), 25% στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, δηλαδή στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία τις πληροφορίες που διαθέτει η αρμόδια για τον έλεγχο της επιχείρησης Δ.Ο.Υ., για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις.

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 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.).

Έτσι, 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.

#### 1.4.2 Συντελεστές προσδιορισμού καθαρών κερδών

<b>ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</b>	<b>ΟΤΑΝ ΤΗΘΡΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.</b>	<b>ΟΤΑΝ ΔΕΝ ΤΗΘΡΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ 100%</b>
<b>ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΕΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ</b>	10%	20%
<b>ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ ΜΕ ΔΙΚΑ ΤΟΥΣ ΥΛΙΚΑ</b>	12%	24%
<b>ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ</b>	25%	50%

Σε περίπτωση ανεπάρκειας ή ανακρίβειας στοιχείων η προσαύξηση είναι 40%. Δηλαδή ο συντελεστής για τις τεχνικές επιχειρήσεις δημοσίων έργων γίνεται 14%, για τις τεχνικές επιχειρήσεις ιδιωτικών έργων 16.80% και για τις τεχνικές επιχειρήσεις ιδιωτικών έργων χωρίς υλικά 35%. Σε αυτή τη περίπτωση εφ' όσον 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 κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

#### **1.4.3. Συντελεστές καθαρού κέρδους τεχνικών επιχειρήσεων εκτέλεσης ιδιωτικών τεχνικών έργων. Πότε χρησιμοποιείται ο συντελεστής 12% και πότε ο συντελεστής 25%**

##### **1. Ιδιωτικά τεχνικά έργα με υλικά του εργολάβου**

Όταν όλα τα υλικά που χρειάζονται για την εκτέλεση ενός ιδιωτικού τεχνικού έργου παρέχονται από τον εργολάβο, για την εξεύρεση των καθαρών κερδών αυτού εφαρμόζεται στα ακαθάριστα συντελεστής 12%, ανεξάρτητα της αξίας των υλικών προς τη συνολική αξία του έργου, διότι ο νόμος ως κριτήριο για την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 12% ή 25% θεσπίζει την εκτέλεση του έργου με ή χωρίς υλικά του εργολάβου αντιστοίχως και δεν απαιτεί, προκειμένου να εφαρμοστεί ο συντελεστής 12% η αξία των διατιθέμενων από τον εργολάβο υλικών να αντιπροσωπεύει ένα μέρος και μάλιστα σημαντικό της συνολικής αξίας του έργου.

##### **2. Ιδιωτικά τεχνικά έργα με υλικά του εργοδότη**

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους αυτών των επιχειρήσεων εκτέλεσης ιδιωτικών τεχνικών έργων με υλικά του εργοδότη είναι 25%.

Συνεπώς, ως μοναδικό κριτήριο προσδιορισμού των έργων αυτών (όπως ο νόμος ορίζει) ορίζεται η εκτέλεσή τους χωρίς την χρησιμοποίηση υλικών του εργολάβου.

##### **3. Ιδιωτικά τεχνικά έργα με υλικά εν μέρει του εργολάβου και εν μέρει του εργοδότη**

Σε περίπτωση ιδιωτικού τεχνικού έργου, το οποίο εκτελείται κατά ένα μέρος με την χρησιμοποίηση υλικών του εργολάβου και κατά το άλλο μέρος με την χρησιμοποίηση υλικών του εργοδότη, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 34, πρέπει να ενεργείται επιμερισμός των ακαθαρίστων εσόδων, για να εξευρεθεί το τμήμα που αντιστοιχεί στην εκτέλεση έργου με υλικά του εργολάβου (εφαρμογή συντελεστή 12%) και το τμήμα που αντιστοιχεί στην εκτέλεση έργου με την χρησιμοποίηση υλικών του εργοδότη (εφαρμογή συντελεστή 25%). Ο επιμερισμός γίνεται με κριτήριο την αξία των υλικών που χρησιμοποιούνται στο έργο, που λαμβάνει

υπόψη του ο νόμος, δηλαδή κατά την αναλογία της αξίας των υλικών του εργολάβου προς την αξία του συνόλου των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση του έργου.

#### **1.4.4 Τρόπος ένταξης σε κατηγορία βιβλίων τεχνικών επιχειρήσεων**

Οι Ατομικές επιχειρήσεις, Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικές εταιρίες . κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 Κ.Φ.Ε. εντάσσονται υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις, στη Γ' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτου ύψους ακαθάριστων εσόδων , ενώ σύμφωνα με τις νέες διατάξεις (Ν. 3522/2006) εντάσσονται με βάση τα όρια τήρησης βιβλίων και όχι κατώτερη της Γ' κατηγορίας (ισχύει από την δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ. (22.12.2006) και καταλαμβάνει διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή).

Οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, λοιπά νομικά πρόσωπα άρθρου 101 παρ. 1 Κ.Φ.Ε., καθώς και κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα παραπάνω πρόσωπα, τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ( ισχύει από 0.01.2002).

Κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, εντάσσονται σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, ενώ σύμφωνα με τις νέες διατάξεις (Ν. 3522/2006) εντάσσονται με βάση τα όρια τήρησης βιβλίων και όχι κατώτερη της Γ' κατηγορίας (ισχύει από τη δημοσίευση του Φ.Ε.Κ. 22.12.2006).

Κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (ισχύει από 01.01.2002).

### 1.5 Παράδειγμα 1

Κοινοπραξία κατασκευής δημοσίου έργου, στην οποία συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε., πραγματοποιεί τη χρήση 2007 ( από αναληφθέντα από 01.01.2007 και μετά νέα έργα) ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.650.000 ευρώ και λογιστικά κέρδη 150.000 ευρώ.

Η κοινοπραξία αυτή υποχρεούται από 01.01.2007 να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ενώ τα φορολογητέα της κέρδη θα είναι τα λογιστικά κέρδη 150.000 ευρώ, αφού ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται με λογιστικό προσδιορισμό ανεξαρτήτως νομικής μορφής και κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ.

### 1.6 Παράδειγμα 2

Εταιρία Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ., κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, στην οποία συμμετέχουν μόνο φυσικά πρόσωπα, πραγματοποίησε τη χρήση 2006 ακαθάριστα έσοδα (από έργα αναληφθέντα έως 31.12.2006) 1.800.000 ευρώ.

Η εταιρία αυτή υποχρεούται από 01.01.2007 να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ενώ τα φορολογητέα της κέρδη για την χρήση 2006 θα ανέλθουν σε 180.000 ευρώ, δηλαδή  $1.800.000 \times 10\% = 180.000$  ευρώ.

Εάν την επόμενη χρήση 2007, πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα από παλαιά (αναληφθέντα έως την 31.12.2006) δημόσια έργα ύψους 2.000.000 ευρώ και από νέα (αναληφθέντα από 01.01.2007) ιδιωτικά έργα ύψους 500.000 ευρώ με λογιστικά κέρδη 65.000 ευρώ τα φορολογητέα της κέρδη θα ανέλθουν σε 265.000 ευρώ, δηλαδή  $2.000.000 \times 10\% = 200.000 + 65.000 = 265.000$  ευρώ.

### 1.7 Παράδειγμα 3

Ομόρρυθμη εργοληπτική εταιρεία ιδιωτικών έργων με δικά της υλικά, έχει ακαθάριστα έσοδα 300.000,00 ευρώ και συνολικό κόστος και δαπάνες 200.000,00 ευρώ.

1. Βρίσκουμε τα τεκμαρτά κέρδη, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα επί τον συντελεστή του άρθρου 34:  $300.000,00 \times 12\% = 36.000,00$
2. Βρίσκουμε τα λογιστικά κέρδη, δηλαδή την διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων και των δαπανών:  $300.000,00 - 200.000,00 = 100.000,00$
3. Βρίσκουμε τη διαφορά των λογιστικών κερδών με τα τεκμαρτά κέρδη:  $100.000,00 - 36.000,00 = 64.000,00$
4. Εφόσον τα τεκμαρτά κέρδη είναι μικρότερα από τα λογιστικά φορολογούνται τα τεκμαρτά και το 40% της διαφοράς τεκμαρτών και λογιστικών, δηλαδή  $64.000,00 \times 40\% = 25.600,00$  (40% ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΚΕΡΔΩΝ) και τέλος  $36.000,00 + 25.600,00 = 61.600,00$  (ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ).

## 1.8 Άσκηση 1

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΗΣ Ε.Π.Ε. (ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΚΑΙ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ)**

Επωνυμία: Π. ΤΑΤΑΚΗΣ Ε.Π.Ε.  
 Αντικείμενο εργασιών: Κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων  
 Έδρα: Μυτιλήνη – Κουντουριώτη 19 Τ.Κ. 811-00  
 Α.Φ.Μ.: 082508351  
 Αρμόδια Δ.Ο.Υ.: Μυτιλήνης – 7231  
 Διαχειριστική περίοδος: 01.01.2007-31.12.2007

Πωλήσεις Δημόσιων τεχνικών έργων: 300.000,00€  
Πωλήσεις Ιδιωτικών τεχνικών έργων: 700.000,00€  
 Σύνολο: 1.000.000,00€

**Αποθέματα – Αγορές - Δαπάνες**

ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΑΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
150.000,00	450.000,00	50.000,00	550.000,00	100.000,00	50.000,00

Η κατανομή κόστος και δαπανών ανά κλάδο έχει ως ακολούθως:

	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	ΑΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Δημόσια τεχνικά έργα	200.000,00	40.000,00	15.000,00	255.000,00
Ιδιωτικά τεχνικά έργα	350.000,00	60.000,00	35.000,00	445.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>550.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>50.000,00</b>	<b>700.000,00</b>

Ο μερισμός των κοινών δαπανών έγινε σύμφωνα με τη συμμετοχή των ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα κλάδου

Σύνολο κοινών δαπανών x Σύνολο ακαθάριστων εσόδων = Κοινές δαπάνες κλάδου

300.000,00

Κοινές δαπάνες δημόσιων τεχνικών έργων: 50.000,00 x 1.000.000,00 = 15.000,00

700.000,00

Κοινές δαπάνες ιδιωτικών τεχνικών έργων : 50.000,00 x 1.000.000,00 = 35.000,00



Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, ζητούνται τα ακόλουθα:

1. Να προσδιοριστούν τα λογιστικά αποτελέσματα
2. Να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη και οι φορολογικές υποχρεώσεις και
3. Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

### Πίνακας προσδιορισμού λογιστικών αποτελεσμάτων

	<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΛΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>
Δημόσια τεχνικά έργα	300.000,00	255.000,00	45.000,00
Ιδιωτικά τεχνικά έργα	700.000,00	445.000,00	255.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>700.000,00</b>	<b>300.000,00</b>

Φορολογητέα κέρδη		300.000,00
Κύριος φόρος εισοδήματος		
Φορολογητέα κέρδη x συντελεστή φόρου εισοδήματος 25%		75.000,00
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		
Κύριος και συμπληρωματικός φόρος x 65%		
(75.000,00 x 65%)	48.750,00	
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος εργολάβων 3%		18.750,00
(1.000.000,00 x 3%)	30.000,00	
Συνολικός φόρος για καταβολή		
Κύριος φόρος εισοδήματος	75.000,00	
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος εργολάβων 3%	30.000,00	
Πλέον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	18.750,00	63.750,00

Η Γενική Συνέλευση των εταίρων, η οποία συνήλθε την 31.03.2008 αποφάσισε να σχηματιστεί προβλεπόμενο τακτικό αποθεματικό ύψους 11.250.,00€, να διανεμηθούν στους εταίρους κέρδη ύψους 210.000,00€ και να μεταφερθούν εις νέον κέρδη ύψους 3.750,00€.

Κέρδη ισολογισμού		300.000,00
Μείον: Φόρος εισοδήματος	75.000,00	225.000,00
Μείον Τακτικό αποθεματικό	11.250,00	
(225.000,00 x 5%)		
Κέρδη προς διάθεση		213.750,00

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**  
(Φόροι και Διάθεση Αποτελεσμάτων )

1.	86.99.00.00 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως	300.000,00
	88.00.00.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	300.000,00
2.	88.08.00.00 Φόρος Εισοδήματος	75.000,00
	54.07.00.00 Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών	75.000,00
3.	54.07.00.00 Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών	75.000,00
	54.08.00.00 Λογ. Εκκαθάρισης Φόρων-Τελών Ετήσιας ΔΦΕ	75.000,00
4.	33.13.00.00 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	18.750,00
	54.08.00.00 Λογ. Εκκαθάρισης Φόρων-Τελών Ετήσιας ΔΦΕ	18.750,00
5.	54.08.00.00 Λογ. Εκκαθάρισης Φόρων-Τελών Ετήσιας ΔΦΕ	30.000,00
	33.13.10.00 Παρακρατημένος Φ.Ε. από Πωλήσεις στο Δημόσιο	30.000,00
6.	88.00.00.00 Καθαρά Κέρδη χρήσεως	300.000,00
	88.99.00.00 Κέρδη προς Διάθεση	300.000,00
7.	88.99.00.00 Κέρδη προς Διάθεση	75.000,00
	88.08.00.00 Φόρος Εισοδήματος	75.000,00
8.	88.99.00.00 Κέρδη προς Διάθεση	225.000,00
	41.02.00.00 Τακτικό Αποθεματικό	11.250,00
	53.14.00.00 Βραχ/σμες Υποχρεώσεις προς εταίρους	210.000,00
	42.00.00.00 Υπόλοιπο Κερδών εις νέον	3.750,00

**88.99.00.00**  
**Κέρδη προς διάθεση**

<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>		<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	
Φόρος Εισοδήματος	75.000,00	Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	300.000,00
<b>Κέρδη προς Διάθεση</b>	<b>225.000,00</b>		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>300.000,00</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>300.000,00</b>

**Πίνακας διάθεσης κερδών χρήσεως**

	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως	300.000,00	88.00
			(86.99)
Μείον	Φόρος Εισοδήματος	<u>75.000,00</u>	<u>75.000,00</u>
	Κέρδη προς Διάθεση	<u>225.000,00</u>	<u>88.99</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

1.	Τακτικό αποθεματικό	11.250,00	41.02
7.	Κέρδη σε εταίρους	210.000,00	53.14
8.	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	3.750,00	42.00
		<u>225.000,00</u>	

## 1.9 Άσκηση 2

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΗΣ – ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ Ε.Ε ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

Επωνυμία: **Γ. ΠΕΤΡΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε**  
 Αντικείμενο εργασιών: Κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, ανέγερση και πώληση οικόδομών και εμπόριο οικοδομικών υλικών  
 Έδρα: Νίκαια – Πραξιτέλους 34 Τ.Κ. 184 – 52  
 Α.Φ.Μ.: 081208120  
 Αρμόδια Δ.Ο.Υ.: Νίκαιας – 1220  
 Κατηγορία τηρούμενων βιβλίων: **Β'**  
 Διαχειριστική περίοδος: **1.1./31.12.2007**  
 Εταίροι: Γεώργιος Ι. Πέτρου, ποσοστό συμμετοχής **70% - Ο.Ε.**,  
 Ιωάννης Π. Αλεξίου, ποσοστό συμμετοχής **30% - Ε.Ε.**

Οι πράξεις που διενήργησε η ανωτέρω επιχείρηση μέσα στο 2007 έχουν ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Πωλήσεις δημοσίων τεχνικών έργων αναληφθέντων μέχρι την 31.12.2006 ( παλαιά)	190.000,00
Πωλήσεις δημοσίων τεχνικών έργων αναληφθέντων από την 1.1.2007 ( νέα έργα)	100.000,00
Πωλήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων αναληφθέντων μέχρι την 31.12.2006 ( παλαιά έργα)	240.000,00
Πωλήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων αναληφθέντων από την 1.1.2007 ( νέα έργα)	170.000,00
Πωλήσεις ακινήτων με οριστικά συμβόλαια	500.000,00
Πωλήσεις οικοδομικών υλικών	300.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.500.000,00</b>

Οι πωλήσεις των ακινήτων αναλύονται ως ακολούθως:

	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Διαμ/σμα 1	120.000,00	120.000,00	110.000,00	120.000,00
Διαμ/σμα 2	130.000,00	125.000,00	115.000,00	130.000,00
Διαμ/σμα	150.000,00	160.000,00	170.000,00	170.000,00
Διαμ/σμα 4	100.000,00	110.000,00	90.000,00	110.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>500.000,00</b>	<b>515.000,00</b>	<b>485.000,00</b>	<b>530.000,00</b>

**Αποθέματα – Αγορές – Δαπάνες**

<b>ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>	<b>ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ</b>	<b>ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>	<b>ΑΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>
235.000,00	775.000,00	200.000,00	810.000,00	390.000,00	100.000,00

Η κατανομή κόστους και δαπανών ανά κλάδο έχει ως ακολούθως:

	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘ.</b>	<b>ΑΜΕΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>
Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	100.000,00	60.000,00	12.666,67	<b>172.666,67</b>
Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν από την 1.1.2007	80.000,00	20.000,00	6.666,67	<b>106.666,67</b>
Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	130.000,00	70.000,00	16.000,00	<b>216.000,00</b>
Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν από την 1.1.2007	70.000,00	40.000,00	11.333,33	<b>121.333,33</b>
Ανέγερση Οικοδομών	280.000,00	150.000,00	33.333,33	<b>463.333,33</b>
Εμπορία οικοδομικών υλικών	150.000,00	50.000,00	20.000,00	<b>220.000,00</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>810.000,00</b>	<b>390.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>1.300.000,00</b>

Ο μερισμός των κοινών δαπανών έγινε σύμφωνα με τη συμμετοχή των ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ως ακολούθως:

$$\text{Σύνολο κοινών δαπανών} \times \frac{\text{Ακαθάριστα έσοδα κλάδου}}{\text{Σύνολο ακαθάριστων εσόδων}} = \text{Κοινές δαπάνες κλάδου}$$

Βάσει τα ανωτέρω, ζητούνται τα ακόλουθα:

1. Να προσδιοριστούν τα λογιστικά αποτελέσματα και τα τεκμαρτά κέρδη ανά κλάδο, και
2. Να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη και οι φορολογικές υποχρεώσεις

**Πίνακας προσδιορισμού λογιστικών αποτελεσμάτων**

	<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</b>
Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	190.000,00	172.667,67	17.332,33
Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν από την 1.1.2007	100.000,00	106.666,67	-6.667,67
Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	240.000,00	216.000,00	24.000,00
Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν από την 1.1.2007	170.000,00	121.333,33	48.666,67
Ανέγερση Οικοδομών	500.000,00	463.333,33	36.667,67
Εμπορία οικοδομικών υλικών	300.000,00	220.000,00	80.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.500.000,00</b>	<b>1.300.000,00</b>	<b>200.000,00</b>

**Πίνακας προσδιορισμού τεκμαρτών κερδών**

	<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 34</b>	<b>ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ</b>
Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	190.000,00	10%	19.000,00
Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	240.000,00	12%	28.800,00
Ανέγερση Οικοδομών	530.000,00	15%	79.500,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>930.000,00</b>		<b>127.300,00</b>

**Προσδιορισμός συνολικών καθαρών κερδών**

- Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	19.000,00
- Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν μέχρι την 31.12.2006	28.800,00

-Ανέγερση Οικοδομών	<u>79.500,00</u>	<u>127.300,00</u>	
- Δημόσια έργα που αναλήφθηκαν από την 1.1.2007	-6.667,67		
- Ιδιωτικά έργα που αναλήφθηκαν από την 1.1.2007	48.666,67		
- Εμπορία οικοδομικών υλικών	<u>80.000,00</u>	<u>122.000,00</u>	<u>249.300,00</u>

Πρέπει να σημειωθεί ότι, αν δεν υπήρχε ο κλάδος της εμπορίας των οικοδομικών υλικών, η ζημιά των δημοσίων έργων που αναλήφθηκε από την 1.1.2007 (νέα έργα), δεν θα μπορούσε να συμψηφίσει τα τεκμαρτά κέρδη των παλαιών έργων (αναληφθέντων μέχρι την 31.12.2006).

Στο παράδειγμά μας, δεν συντρέχει αυτή η περίπτωση διότι ο κλάδος των νέων έργων είναι κερδοφόρος κατά 42.000,00€ ( Ζημιά νέων δημοσίων έργων + κέρδη νέων ιδιωτικών έργων).

Συνολικά καθαρά κέρδη		249.300,00
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή διαχειριστή εταίρου ( $(249.300,00 / 2) \times 70\%$ )	<u>87.255,00</u>	
Φορολογητέα κέρδη		<u>162.045,00</u>
Φορολογητέα κέρδη		162.045,00
Επί: Συντελεστή φόρου εισοδήματος	20%	
Κύριος φόρος εισοδήματος		<u>32.409,00</u>
Κύριος και συμπληρωματικός φόρος x 55% ( $32.409,00 \times 55\%$ )		17.824,95
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος εργολάβων 3% ( $700.000,00 \times 3\%$ )	<u>21.000,00</u>	
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		<u>0,00</u>
Κύριος φόρος εισοδήματος		32.409,00
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος εργολάβων 3%	<u>21.000,00</u>	
Χρεωστικό ποσό για καταβολή		<u>11.409,00</u>

ΕΤΑΙΡΟΙ	%	ΕΠΙΧΕΙΡ. ΑΜΟΙΒΗ	ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ
Γ. Ι. Πέτρου	70%	87.255,00	87.255,00	17.451,00	69.804,00
Ι. Π. Αλεξίου	30%		74.790,00	14.958,00	59.832,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>87.255,00</b>	<b>162.045,00</b>	<b>32.409,00</b>	<b>129.636,00</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

#### 2.1 Οικοδομικές Επιχειρήσεις

Σε αυτό το κεφάλαιο θα επιχειρήσουμε να καταγράψουμε τις νέες διατάξεις του ΚΒΣ και της φορολογίας εισοδήματος που εισήχθησαν με το νόμο Ν 3522/2006 και αναφέρεται στις εταιρείες ανέγερσης και πώλησης οικοδομών εφεξής «οικοδομικές εταιρείες». Με τις ρυθμίσεις του άρθρου 12 του Ν 3522/2006 τροποποιείται ολόκληρο το άρθρο 34 του Ν2238/1994 και θεσπίζονται νέες διατάξεις για την φορολογία εισοδήματος των οικοδομικών επιχειρήσεων ενώ με τις ρυθμίσεις του άρθρου 28 του Ν 3522/2006 επέρχονται ορισμένες τροποποιήσεις στις διατάξεις του ΚΒΣ.

Οι νέες αυτές διατάξεις έχουν εφαρμογή από 01.01.2007 και ισχύουν για τις οικοδομές των οποίων η άδεια εκδόθηκε από την ημερομηνία αυτή και μετά. Αυτό σημαίνει ότι για όλες τις οικοδομές των οποίων η άδεια εκδόθηκε έως 31.12.2006 οποτεδήποτε και αν ολοκληρωθούν οι εργασίες εκτέλεσης και πώλησης, έχουν εφαρμογή η προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2238/1994.

#### 2.2 Ακαθάριστα Έσοδα Οικοδομικών Επιχειρήσεων

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

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, όπως προβλεπόταν και με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

Η αξία αυτή όμως δεν μπορεί να είναι μικρότερη από το τίμημα μεταβίβασης το οποίο προκύπτει μετά τον έλεγχο της δήλωσης «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» την οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν οι εν λόγω επιχειρήσεις πριν από την μεταβίβαση του ακινήτου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της περιοχής όπου βρίσκεται το ακίνητο, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με την επιβολή Φ.Π.Α. στις μεταβιβάσεις οικοδομών.

Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο της πιο πάνω δήλωσης ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο 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. Στην περίπτωση όμως που ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει αποδεκτή την πιο πάνω προσδιοριζόμενη αξία του ακινήτου, μπορεί να ζητήσει με αίτησή του προς το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) να διενεργήσει εκτίμηση της αξίας αυτού η οποία είναι δεσμευτική. Κατά συνέπεια, με τις νέες διατάξεις θεσπίστηκε ένας πρόσθετος προσδιοριστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων, το απολογιστικό ή το προϋπολογιστικό κόστος της πωλούμενης οικοδομής ή η εκτίμηση της αξίας αυτού από το Σ.Ο.Ε. κατά περίπτωση.

Σε κάθε περίπτωση όμως όπως προβλέπεται και με τις νέες διατάξεις, αν η αξία της οικοδομής όπως προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την πιο πάνω προσδιοριζόμενη αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής επαναδιατυπώνονται οι προϊσχύσασες, σχετικά με το χρόνο απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων που είναι η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου ή η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 έτη από την σύνταξη συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, χωρίς να έχει συνταχθεί οριστικό συμβόλαιο στο πιο πάνω χρονικό διάστημα. Επιπλέον, προστέθηκε νέο εδάφιο με το οποίο προβλέπεται ότι ειδικά στις περιπτώσεις που υπογράφεται προσύμφωνο με τον όρο της αυτοσύμβασης και εφόσον

καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

Τέλος, με τα τελευταία δύο εδάφια της παραγράφου αυτά επαναδιατυπώνονται οι προϊσχύσασες διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες η αξία των οικοδομών που διανέμουν οι υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 στα μέλη τους κατά το χρόνο της λύσης τους, θεωρείται ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων νομικών προσώπων και φορολογείται στο όνομά τους.

## **2.3 Καθαρά Κέρδη Οικοδομικών Επιχειρήσεων**

### **2.3.1 Ατομικές εταιρείες και ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες που δεν μετέχει νομικό πρόσωπο.**

Καμία διαφοροποίηση δεν επέρχεται με τις νέες ρυθμίσεις, στη φορολογία εισοδήματος για τις ατομικές επιχειρήσεις καθώς και τα νομικά πρόσωπα (ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες κ.λ.π.) στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λ.π.). Τα καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων εξακολουθούν να προσδιορίζονται τεκμαρτά με την εφαρμογή του συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Σημειώνεται ότι, με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται πλέον η προσαύξηση του πιο πάνω συντελεστή στη περίπτωση που οι δαπάνες κατασκευής των ανεγειρόμενων οικοδομών που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής.

Επίσης, στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν επιδεικνύουν στο φορολογικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ ή δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ ενώ είχαν υποχρέωση, ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας του ΚΒΣ ή τηρούν ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, τότε τα ακαθάριστα έσοδά τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες του διαθέτει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις και τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή 30% ο οποίος προκύπτει από το διπλασιασμό του συντελεστή 15% στα έσοδα αυτά.

Επίσης κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, όταν τα προκύπτοντα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του 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%.

Τέλος προβλέπεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 34 δεν έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία και επομένως το καθαρό εισόδημα των εν λόγω επιχειρήσεων προσδιορίζεται λογιστικά ανεξάρτητα με τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του ΚΒΣ.

Σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ από τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής 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 θα φορολογείται περαιτέρω κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίσει λογιστικά κέρδη περισσότερα από αυτά που δήλωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους, τότε τα επιπλέον κέρδη προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολό 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, με τις ίδιες διατάξεις 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 πώλησή 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 οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά.

### **2.3.2 ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες στις οποίες μετέχει ΑΕ ή ΕΠΕ και νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.τ.λ.)**

Με τις διατάξεις αυτές καθιερώθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και των κοινοπραξιών που συμμετέχει νομικό πρόσωπο, για οικοδομές των οποίων οι εργασίες ανέγερσης άρχισαν από 01.01.2002 και μετά.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι πολλές οικοδομικές επιχειρήσεις συντάσσουν οριστικό συμβόλαιο πώλησης των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, γραφείων κ.λ.π. πριν την αποπεράτωσή τους και ενώ αυτά βρίσκονται σε αρχικό στάδιο κατασκευής, η εξεύρεση των κερδών των επιχειρήσεων αυτών με λογιστικό τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2992/2002, ενδέχεται να δημιουργήσει προβλήματα στις επιχειρήσεις. Και τούτο διότι, με βάση τις διατάξεις 1 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων από την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, οικοδομών, κ.λ.π., 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 ζημιές.

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, 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 και με βάση αυτό θα εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα σε 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, κ.λ.π., το πραγματικό κόστος κατασκευής θα καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού **58.08.01 Προϋπολογισθέν Κόστος Τεχνικού Έργου** 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 και 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.

### **2.3.3 Τρόπος ένταξης σε κατηγορία βιβλίων των οικοδομικών επιχειρήσεων**

Οι Ατομικές επιχειρήσεις, Ο.Ε., Ε.Ε., Αστικές εταιρίες, κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 Κ.Φ.Ε. εντάσσονται, υποχρεωτικά σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτου ύψους ακαθάριστων εσόδων, ενώ σύμφωνα με τις νέες διατάξεις (Ν.3522/2006) εντάσσονται με βάση τα όρια τήρησης βιβλίων και όχι σε κατώτερη της Β' κατηγορίας. Έτσι οι οικοδομικές επιχειρήσεις εντάσσονται στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2008 και μετά, εφ' όσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν το όριο των 5.000.000,00€.

Τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. εκτός κοινοπραξιών (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες, Αστικές εταιρίες) στα οποία συμμετέχουν Α.Ε., Ε.Π.Ε., και λοιπά νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις εντάσσονται υποχρεωτικά στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτου ύψους ακαθαρίστων εσόδων, ενώ σύμφωνα με τις νέες διατάξεις ( Ν.3522/2006) εντάσσονται στη Γ' κατηγορία. Ισχύει από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 στο Φ.Ε.Κ. και καταλαμβάνει επιτηδευματίες που κάνουν έναρξη εργασιών με αυτό αποκλειστικά το αντικείμενο από 01.01.2007 και μετά, καθώς και επιτηδευματίες που εκδίδουν άδεια ανέγερσης οικοδομής από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Συνεταιρισμοί, λοιπά νομικά πρόσωπα καθώς και κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα παραπάνω πρόσωπα, εντάσσονται σύμφωνα με τις παλαιές αλλά και με τις νέες διατάξεις στη Γ' κατηγορία του Κ.Β.Σ. και ισχύει από 01.01.2002.

Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., εντάσσονται σύμφωνα με τις παλαιές και νέες διατάξεις ( Ν. 3522/2006) στη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και ισχύει 01.01.2002.

#### **2.4 Παράδειγμα 1**

Ομόρρυθμη εταιρεία με μέλη φυσικά πρόσωπα πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα για τις χρήσεις 2007 και 2008 1.300.000,00€ και 2.300.000,00€ αντίστοιχα από τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα και 5.500.000,00€ και 6.000.000,00€ από την οικοδομική δραστηριότητα. Η εταιρεία αυτή θα τηρήσει από 01.01.2008 βιβλία Β' κατηγορίας για τα δημόσια και ιδιωτικά έργα και Γ' κατηγορίας για την οικοδομική δραστηριότητα και την 01.01.2009 βιβλία Γ' κατηγορίας για την οικοδομική δραστηριότητα και για τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα.

#### **2.5 Παράδειγμα 2**

Προσωπική εταιρεία ΟΕ με μέλος ΑΕ επ'ονόματι της οποίας εκδόθηκε την 01.04.2007 άδεια ανέγερσης οικοδομής και τηρεί από 01.04.2007 βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητές της, πραγματοποίησε τη χρήση 2007 ακαθάριστα έσοδα από τη πώληση οικοδομών και την

εκτέλεση ιδιωτικού τεχνικού έργου 1.200.000€. Η εταιρεία αυτή θα τηρήσει από 01.01.2008 βιβλία Γ' κατηγορίας για όλες τις δραστηριότητες της.

Για διευκόλυνση των επιχειρήσεων αυτών, οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και από 01.01.2007 εντάσσονται στη Γ' κατηγορία βιβλίων, δόθηκε η δυνατότητα να υποβάλλουν τη σχετική δήλωση μεταβολής μέχρι 30.03.2007 και μέχρι την ημερομηνία αυτή να θεωρήσουν βιβλία Γ' κατηγορίας, στα οποία θα καταχωρηθούν οι συναλλαγές των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου ή συγκεντρωτικά τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων- εξόδων του μήνα Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου, εάν οι συναλλαγές των μηνών αυτών έχουν ήδη καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Ομοίως μέχρι την ίδια ημερομηνία μπορούσε να καταχωρηθεί στο βιβλίο απογραφών ή σε θεωρημένες καταστάσεις η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων της απογραφής έναρξης.

### **2.6 Παράδειγμα 3**

Υφιστάμενη προσωπική εταιρεία με μέλος ΑΕ και αντικείμενο εργασιών την ανέγερση οικοδομών και την πώληση οικοδομικών υλικών είχε ακαθάριστα έσοδα από όλες τις δραστηριότητές της για τη χρήση 2006, 1.250.000€ και για τη χρήση 2007, 800.000€. Την 01.03.2008 εκδόθηκε επ'ονοματί της η πρώτη οικοδομική άδεια μετά την 01.01.2007, ολοκλήρωσε την ανέγερση της οικοδομής και πώλησε το τελευταίο ακίνητο της εν λόγω οικοδομής την 31.01.2010, χωρίς να έχει εκδοθεί άλλη οικοδομική άδεια. Η εν λόγω εταιρεία θα τηρήσει για τη χρήση 2007 και για το διάστημα μέχρι 28.02.2008 βιβλία Β' κατηγορίας και από 01.03.2008 έως 31.12.2010 βιβλία Γ' κατηγορίας.

## 2.7 Άσκηση 1

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗΣ Ο.Ε. ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

Επωνυμία: **Κ. ΤΣΑΜΗΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**  
 Αντικείμενο εργασιών: Ανέγερση και πώληση οικοδομών  
 Έδρα: Κερατσίνι – Κενταύρων 29 – Τ.Κ. 187 – 57  
 Α.Φ.Μ. 082448355  
 Αρμόδια Δ.Ο.Υ: Ε' Πειραιά – 1205  
 Κατηγορία τηρούμενων βιβλίων: Γ'  
 Διαχειριστικές περιόδοι: 1.1/31.12.2007 – 1.1/31.12.2008  
 Ημερομηνία έκδοσης αδείας: 15.1.2007  
 Ημερομηνία αποπεράτωσης: 30.7.2008  
 Εταίροι: Κωνσταντίνος Α. Τσάμης, ποσοστό συμμετοχής 50%  
 Δημήτριος Κ. Μπανούσης, ποσοστό συμμετοχής 50%

Οι πωλήσεις των ακινήτων της χρήσης 1.1/31.12.2007 ανέρχονται σε 400.000,00€ και αναλύονται ως ακολούθως:

	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΡΟΫΠΟΛ ΚΟΣΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Διαμέρισμα 1	80.000,00	100.000,00	70.000,00	100.000,00
Διαμέρισμα 2	120.000,00	110.000,00	90.000,00	120.000,00
Διαμέρισμα 3	130.000,00	120.000,00	100.000,00	130.000,00
Διαμέρισμα 4	70.000,00	60.000,00	50.000,00	70.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>400.000,00</b>	<b>390.000,00</b>	<b>310.000,00</b>	<b>420.000,00</b>

**Αγορές - Δαπάνες**

ΑΓΟΡΕΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ
150.000,00	100.000,00	50.000,00	300.000,00

**Πίνακας προσδιορισμού λογιστικών αποτελεσμάτων χρήσης**

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
Ανέγερση και πώληση οικοδομών	400.000,00	300.000,00	100.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>400.000,00</b>	<b>300.000,00</b>	<b>100.000,00</b>



**Πίνακας προσδιορισμού τεκμαρτών κερδών χρήσης**

	<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	<b>ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 34</b>	<b>ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ</b>
Ανέγερση και πώληση οικοδομών	420.000,00	15%	63.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>420.000,00</b>		<b>63.000,00</b>

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006 και για οικοδομές που η άδεια ανέγερσής τους εκδίδεται από 1.1.2007 και μετά, προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών 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. Στη συνέχεια, κατά την χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση οικοδομής, εφόσον τα λογιστικά κέρδη από την πώλησή 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 των 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.

**Υπολογισμός φορολογητέων κερδών**

Τεκμαρτά κέρδη χρήσης		63.000,00
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Α. Τσάμη ( ( 63.000,00 / 2 ) x 50% )	15.750,00	
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Δ. Μπανούση ( ( 63.000,00 / 2 ) x 50% )	<u>15.750,00</u>	<u>31.500,00</u>
Φορολογητέα κέρδη		<u><b>31.500,00</b></u>
Φορολογητέα κέρδη		31.500,00
Επί: Συντελεστή φόρου εισοδήματος	20%	
Κύριος φόρος εισοδήματος		<u><b>6.300,00</b></u>
Κύριος και συμπληρωματικός φόρος x 55% ( 6.300,00 x 55% )		3.465,00
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		<u><b>3.465,00</b></u>
Κύριος φόρος εισοδήματος		6.300,00
Πλέον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	<u>3.465,00</u>	
Χρεωστικό ποσό για καταβολή		<u><b>9.765,00</b></u>

**1. Η κατανομή κερδών στους εταίρους βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος(Ε5)**

ΕΤΑΙΡΟΙ	%	ΕΠΙΧΕΙΡ. ΑΜΟΙΒΗ	ΚΕΡΑΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ
Κ. Α. Τσάμης	50%	15.750,00	15.750,00	3.150,00	12.600,00
Δ. Κ. Μπανουσης	50%	15.750,00	15.750,00	3.150,00	12.600,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>31.500,00</b>	<b>31.500,00</b>	<b>6.300,00</b>	<b>25.200,00</b>

**2. Η κατανομή κερδών στους εταίρους βάση λογιστικού αποτελέσματος**

Λογιστικά κέρδη χρήσης		100.000,00
Μείον : Φόρος τεκμαρτών κερδών	<u>6.300,00</u>	
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		<u>93.700,00</u>

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ  
(Φόροι και Διάθεση Αποτελεσμάτων)**

1.	86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	100.000,00
	88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	100.000,00
2.	88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	6.300,00
	54.08.00.00	Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	6.300,00
3.	33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	3.465,00
	54.08.00.00	Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	3.465,00
4.	88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	100.000,00
	88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	100.000,00

5.	88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	6.300,00	
	88.08.00.00 φόρος εισοδήματος		6.300,00
6.	88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	93.700,00	
	53.14.00.01 Κωνσταντίνος Α. Τσάμης		46.850,00
	53.14.00.02 Δημήτριος Κ. Μπανούσης		46.850,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός **88.99.00.00** παρουσιάζει την εξής εικόνα :

**88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση**

ΧΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ	
Φόρος εισοδήματος	6.300,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	100.000,00
Κέρδη προς διάθεση	93.700,00		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>100.000,00</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>100.000,00</b>

**Πίνακας διάθεσης κερδών χρήσεως**

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		100.000,00
Μείον Φόρος εισοδήματος	<u>6.300,00</u>	<u>6.300,00</u>
Κέρδη προς διάθεση		<u><b>93.000,00</b></u>
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :		
Κέρδη σε εταίρους		<u>93.700,00</u>
		<u><b>93.700,00</b></u>

### Προσδιορισμός αποτελεσμάτων διαχειριστικής περιόδου 1.1/31.12.2008

Οι πωλήσεις των ακινήτων της χρήσης 1.1/31.12.2008

	ΛΕΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΛΕΙΑ	ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΛΕΙΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑ Ι ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤ ΟΣ
Διαμέρισμα 5	120.000,00	130.000,00	100.000,00	130.000,00
Διαμέρισμα 6	130.000,00	120.000,00	140.000,00	140.000,00
Διαμέρισμα 7	120.000,00	110.000,00	95.000,00	120.000,00
Διαμέρισμα 8	130.000,00	120.000,00	105.000,00	130.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>500.000,00</b>	<b>480.000,00</b>	<b>440.000,00</b>	<b>520.000,00</b>

#### Αγορές – Δαπάνες

ΑΓΟΡΕΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ
200.000,00	140.000,00	60.000,00	400.000,00

#### Πίνακας προσδιορισμού λογιστικών αποτελεσμάτων χρήσης

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
Ανέργεια και Πώληση Οικοδομών	500.000,00	400.000,00	100.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>500.000,00</b>	<b>400.000,00</b>	<b>100.000,00</b>

Επειδή η οικοδομή αποπερατώθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο 1.1/31.12.2008 βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της οικοδομής πρέπει να γίνει συνολικός τεκμαρτός και λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης.

## ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ

### Πίνακας Πωλήσεων

	ΛΕΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΛΕΙΑ	ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΛΕΙΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Διαμέρισμα 1	80.000,00	100.000,00	75.000,00	100.000,00
Διαμέρισμα 2	120.000,00	110.000,00	95.000,00	120.000,00
Διαμέρισμα 3	130.000,00	120.000,00	105.000,00	130.000,00
Διαμέρισμα 4	70.000,00	60.000,00	55.000,00	70.000,00
Διαμέρισμα 5	120.000,00	130.000,00	100.000,00	130.000,00
Διαμέρισμα 6	130.000,00	120.000,00	140.000,00	140.000,00
Διαμέρισμα 7	120.000,00	110.000,00	95.000,00	120.000,00
Διαμέρισμα 8	130.000,00	120.000,00	105.000,00	130.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>900.000,00</b>	<b>870.000,00</b>	<b>770.000,00</b>	<b>940.000,00</b>

### Πίνακας προσδιορισμού συνολικών τεκμαρτών κερδών

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 34	ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ
Ανέγερση και πώληση οικοδομών	940.000,00	15%	141.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>940.000,00</b>		<b>141.000,00</b>

### Πίνακας προσδιορισμού συνολικών λογιστικών αποτελεσμάτων

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΛΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
Ανέγερση και πώληση οικοδομών	900.000,00	700.000,00	200.000,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>900.000,00</b>	<b>700.000,00</b>	<b>200.000,00</b>

**ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ**  
( ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ – ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ)

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και επειδή η επιχείρηση του παραδείγματος έχει λογιστικά κέρδη ( από την οικοδομή που αποπερατώθηκε μέσα στο 2008), μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, πρέπει να φορολογηθεί για τα τεκμαρτά πλέον το 40% της διαφοράς λογιστικών τεκμαρτών. Το υπόλοιπο 60% της διαφοράς παρακολουθείται σε λογαριασμό « Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων» και φορολογείται κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής του. Η διαφορά λογιστικών – τεκμαρτών κερδών, το ποσό που θα φορολογηθεί και το ποσό των αφορολόγητων κερδών υπολογίζεται ως ακολούθως:

Λογιστικά κέρδη οικοδομής		200.000,00
Μείον: Τεκμαρτά κέρδη οικοδομής	<u>141.000,00</u>	
Διαφορά		<u>59.000,00</u>
Μείον: 40% διαφοράς	<u>23.600,00</u>	
Αφορολόγητα κέρδη		<u>35.400,00</u>
Συνολικά τεκμαρτά κέρδη οικοδομής		141.000,00
Μείον: Τεκμαρτά κέρδη χρήσης 1.1./31.12.2007	<u>63.000,00</u>	<u>78.000,00</u>
Πλέον: 40% διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών	<u>23.600,00</u>	
Σύνολο		<u>101.600,00</u>
Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Α. Τσάμη ((101.600,00/ 2) x 50%)	25.400,00	
Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Δ. Μπανούση ((101.600,00/ 2) x 50%)	<u>25.400,00</u>	<u>50.800,00</u>
Σύνολο επιχειρηματικής αμοιβής		<u>50.800,00</u>
Συνολικά τεκμαρτά κέρδη οικοδομής		141.000,00
Πλέον: 40% διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών	<u>23.600,00</u>	
Σύνολο		<u>164.600,00</u>
Μείον: Επιχειρηματικές αμοιβές χρήσης 2007	31.500,00	
Μείον: Επιχειρηματικές αμοιβές χρήσης 2008	<u>50.800,00</u>	<u>82.300,00</u>
Φορολογητέα κέρδη οικοδομής		<u>82.300,00</u>
Συνολικά φορολογητέα κέρδη οικοδομής		82.300,00
Επί συντελεστή φόρου εισοδήματος	20%	
Συνολικός φόρος εισοδήματος οικοδομής		<u>16.460,00</u>
Μείον: Φόρος τεκμαρτών κερδών χρήσης 2007	6.300,00	
Υπόλοιπο φόρου εισοδήματος οικοδομής		<u>10.160,00</u>
Συνολικά τεκμαρτά κέρδη οικοδομής		141.000,00
Μείον: Τεκμαρτά κέρδη χρήσης 1.1./31.12.2007	63.000,00	<u>78.000,00</u>
Πλέον: 40% διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών	<u>23.600,00</u>	
Μείον επιχειρηματική αμοιβή χρήσης 2008	<u>50.800,00</u>	<u>50.800,00</u>
Φορολογητέα κέρδη χρήσης		<u>50.800,00</u>

Φορολογητέα κέρδη		50.800,00
Επί: Συντελεστή φόρου εισοδήματος 20%		
Κύριος φόρος εισοδήματος		<b>10.160,00</b>
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	3.465,00	<u>3.465,00</u>
Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		<b>6.695,00</b>
Κύριος και συμπληρωματικός φόρος x 55%		
( 10.160,00 x 55%)		5.588,00
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		<b>5.588,00</b>
Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		6.695,00
Πλέον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		

### 1. Η κατανομή κερδών στους εταίρους βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε5)

ΕΤΑΙΡΟΙ	%	ΕΠΙΧΕΙΡ. ΑΜΟΙΒΗ	ΚΕΡΑΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ
Κ. Α. Τσάμης	50%	25.400,00	25.400,00	5.080,00	20.320,00
Δ. Κ. Μπανούσης	50%	25.400,00	25.400,00	5.080,00	20.320,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>50.800,00</b>	<b>50.800,00</b>	<b>10.160,00</b>	<b>40.640,00</b>

### 2. Η κατανομή κερδών στους εταίρους βάσει λογιστικού αποτελέσματος

Λογιστικά κέρδη χρήσης		100.000,00
Μείον: Φόρος εισοδήματος	10.160,00	
Μείον: Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων	<u>35.400,00</u>	<u>45.560,00</u>
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		<b>54.440,00</b>

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**  
(Φόροι και Διάθεση Αποτελεσμάτων)

1.	86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	100.000,00	
	88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		100.000,00
2.	88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	10.160,00	
	54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		10.160,00
3.	54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	10.160,00	
	54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθ. φόρων τελών ετήσιας ΔΦΕ		10.160,00
4.	54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθ. φόρων τελών ετήσιας ΔΦΕ	3.465,00	
	33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		3.465,00
5.	33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	5.588,00	
	54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθ. φόρων τελών ετήσιας ΔΦΕ		5.588,00
6.	88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	100.000,00	
	88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση		100.000,00
7.	88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	10.160,00	
	88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος		10.160,00
8.	88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση	89.840,00	
	41.92.00.00 Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχ.		35.400,00
	53.14.00.01 Κωνσταντίνος Α. Τσάμης		27.220,00
	53.14.00.02 Δημήτριος Κ. Μπανούσης		27.220,00

**88.99.00.00**

**Κέρδη προς διάθεση**

<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>		<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	
Φόρος εισοδήματος	10.160,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	100.000,00
Κέρδη προς διάθεση	89.840,00		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>100.000,00</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>100.000,00</b>



**Πίνακας διάθεσης κερδών χρήσεως**

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		100.000,00
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>10.160,00</u>	<u>10.160,00</u>
Κέρδη προς διάθεση		<b>89.840,00</b>
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
Αποθεματικά από κέρδη οικοδομικών επιχειρ.		35.400,00
Κέρδη σε εταίρους		54.440,00
		<b>89.840,00</b>

**Πίνακας επαλήθευσης φορολογίας οικοδομής**

	2007	2008	ΣΥΝΟΛΟ
Λογιστικά κέρδη	100.000,00	100.000,00	200.000,00
Τεκμαρτά κέρδη	63.000,00	78.000,00	141.000,00
Διαφορά (λογιστικών – τεκμαρτών)			59.000,00
Φορολογητέα (40% διαφοράς)		23.600,00	23.600,00
Αφορολόγητα κέρδη (60% διαφοράς)		35.400,00	35.400,00
Σύνολο	63.000,00	101.600,00	164.600,00
Επιχειρηματική αμοιβή	31.500,00	50.800,00	82.300,00
Φορολογητέα κέρδη	31.500,00	50.800,00	82.300,00
Φόρος εισοδήματος	6.300,00	10.160,00	16.460,00

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

### ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ - ΑΠΟΓΡΑΦΗ

#### 3.1 Βιβλίο Αποθήκης

Το Βιβλίο Αποθήκης αποτελεί ένα από τα σπουδαιότερα βιβλία της επιχείρησης, αφού καταγράφονται ποσοτικά και αξιακά όλες οι κινήσεις των αποθεμάτων της επιχείρησης και δίδονται σημαντικές πληροφορίες για να αποτιμηθούν αξιόπιστα τα μένοντα αποθέματα στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως, για να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής και το κόστος πωληθέντων και για να προσδιοριστεί το μικτό κέρδος ανά είδος αλλά και άλλα σημαντικά στοιχεία, όπως η ταχύτητα κυκλοφορίας των αποθεμάτων ανά είδος, η ποσότητα, τα υπόλοιπα ανά είδος, ο έλεγχος των ποσοτήτων των εξαγωγών από τις μερίδες αποθήκης, δηλαδή των αναλώσεων και πωλήσεων, κ.λπ.

Έτσι, πολλές επιχειρήσεις αντιλαμβάνονται την χρησιμότητα του Βιβλίου Αποθήκης τηρούν προαιρετικά αποθήκη, δίχως να έχουν ξεπεράσει τα αριθμητικά όρια που ορίζονται από το άρθρο 8 του Κ.Β.Σ.

Η υποχρέωση στην τήρηση του Βιβλίου Αποθήκης αρχίζει όταν η επιχείρηση έχει ξεπεράσει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια αποθήκης, με βάση πλέον τα όρια που διαμορφώθηκαν από τις διατάξεις του νόμου 3522/2006.

Με την Π.Ο.Α. 1010/26.1.2005 προστέθηκε νέα υποπερίπτωση και για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2005 και μετά και ο κατασκευαστής Δημόσιων ή Ιδιωτικών Τεχνικών έργων απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου αποθήκης. Λόγω όμως της ιδιομορφίας του αντικειμένου εργασιών, ρυθμίστηκε ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης και δόθηκε η δυνατότητα στις τεχνικές επιχειρήσεις να μην εφαρμόζουν την ανωτέρω απόφαση, με την υποχρέωση να παρακολουθούν στα βιβλία τους τα έσοδα κατά έργο μέχρι του χρόνου λήξης της περιόδου αυτής.

Όταν ο κατασκευαστής Δημόσιων ή Ιδιωτικών τεχνικών έργων έχει και άλλο κλάδο, ο δεύτερος αυτός κλάδος κρίνεται αυτοτελώς. Για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης για το δεύτερο κλάδο λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ακαθάριστα έσοδα του δεύτερου κλάδου κατά τις δύο

προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους Έτσι η επιχείρηση που δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης για τον κλάδο κατασκευής τεχνικών έργων , την 01.01.2005 θα υποχρεωθεί σε τήρηση για το δεύτερο κλάδο εάν τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα έσοδα του δεύτερου κλάδου υπερβούν το ισχύον όριο

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 3522/2006 , αντικαταστάθηκε στο σύνολό του το άρθρο 8 που αφορά τα βιβλία αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών. Με τις νέες διατάξεις ισχύουν για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22.12.2006 και μετά ορίζονται τα ακόλουθα:

A. Παραμένει η απαλλαγή από τη τήρηση βιβλίου αποθήκης των τεχνικών επιχειρήσεων

B. Αναπροσαρμόστηκαν τα όρια τήρησης του βιβλίου αποθήκης ως εξής:

1. Εμπορικές επιχειρήσεις:

Χονδρικής Πώλησης από 3.000.000€ σε 5.000.000€

Λιανικής Πώλησης από 4.000.000€ σε 5.000.000€

2. Επιχειρήσεις επεξεργασίας από 3.000.000€ σε 5.000.000€

3. Εξαγωγικές επιχειρήσεις (εξαγωγές άνω του 80%) από 5.500.000€ σε 6.500.000€.

Επισημαίνεται ότι με τα ανωτέρω νέα όρια κρίνεται η επιχείρηση για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22.12.2006 και μετά με βάση τα ακαθάριστα έσοδα των δύο προηγούμενων χρήσεων. Έτσι η επιχείρηση κρίνεται με τα ανωτέρω νέα όρια για την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης κατά την 01.01.2007 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα των δύο προηγούμενων χρήσεων 2005 και 2006.

Διευκρινίζεται ότι ο επιτηδευματίας που κατά το χρόνο δημοσίευσης του Ν 3522/2006 τηρεί βιβλίο αποθήκης για τη διανυόμενη διαχειριστική περίοδο θα συνεχίσει τη τήρηση του βιβλίου αποθήκης μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και θα κριθεί με τα νέα όρια για την υποχρέωση αυτή για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22.12.2006 και μετά.

## Απογραφή

### 3.2.1 Υποχρέωση σύνταξης απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας

Σύμφωνα με την τελευταία διάταξη (ΠΟΛ 1152/2007) καταργήθηκε από 31.12.2007 η απαλλαγή του επιτηδευματία κατασκευαστή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Ακόμη ρυθμίστηκε από την ίδια ημερομηνία 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 συμπεριλαμβανομένου και εκείνου που αναλήφθηκαν πριν την 01.01.2007 (παλαιά έργα) υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας (νυν ισχύον όριο 150.000,00€), ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων από τα παλαιά έργα στο σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων 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).

Εξαιρετικά η κοινοπραξία που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με αντικείμενο εργασιών την εκτέλεση δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου το οποίο αναλήφθηκε πριν την 01.01.2007, λόγω του τρόπου φορολογίας της (τεκμαρτά), μπορεί να μη συντάξει απογραφή εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων από 31.12.2007 και εφεξής, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων 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 την 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 τη 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 150.000,00€), εκτός εάν αυτή απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

### **3.2.2 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. τα εργοτάξια κατασκευαστικών (οικοδομικών, τεχνικών) 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 το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις τα αποθέματα καταχωρούνται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο και η καταχώρηση περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και τη ποσότητα κάθε είδους αγαθού.
3. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ, τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων ως πρόσκαιρες απαλλάσσονται από τη σύνταξη καταστάσεων ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων εφόσον τα δεδομένα τους καταχωρούνται διακεκριμένα στα αντίστοιχα βιβλία ή σε καταστάσεις της έδρας.

4. Έπειτα από τα προαναφερόμενα ο κατασκευαστής Δημόσιων ή Ιδιωτικών τεχνικών έργων καταχωρεί διακεκριμένα ανά εγκατάσταση στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή στις θεωρημένες κατάστασης απογραφής της έδρας

1. 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» με γενική περιγραφή της κατάστασης που βρίσκεται 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.λ.π.. Η καταχώρηση αυτή γίνεται μέχρι την 20<sup>η</sup> Φεβρουαρίου κάθε έτους, όταν η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 31.12. Η αξία (κόστους) 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 στα πάγια.

Επισημαίνεται ότι το υπό εκτέλεση ιδιωτικό τεχνικό έργο τιμολογείται το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσης κατά το μέρος που έχει εκτελεστεί μέσα στη χρήση αυτή, το τμήμα αυτό του έργου που έχει ήδη εκτελεστεί μέσα στη χρήση και τιμολογηθεί, δεν απογράφεται. Στην περίπτωση που κατά παράβαση των πιο πάνω δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι το τέλος της χρήσης το τμήμα που έχει εκτελεστεί μέσα στη χρήση αυτή, αυτό απογράφεται όπως και το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο.

2. Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες οι οποίες βρίσκονται σε ιδιαίτερους αποθηκευτικούς χώρους (όχι εργοτάξια) κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Στη περίπτωση που οι αποθηκευτικοί αυτοί χώροι βρίσκονται εκτός νομού και σε απόσταση μεγαλύτερη των 50χλμ από την έδρα η ποσοτική καταχώρηση αυτών γίνεται σε ειδικές διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις.

3. Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες που βρίσκονται στο εργοτάξιο και δεν έχουν ενσωματωθεί στο έργο κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Οι ύλες αυτές αντί να απογραφούν διακεκριμένα εμφανίζονται όλες μαζί ως «παραγωγή σε εξέλιξη» διακεκριμένα όμως από το υπό εκτέλεση έργο. Στη περίπτωση αυτή η ανάλυση της συνολικής αξίας να δίνεται στον έλεγχο κατ' είδος Α' ή Β ύλης και κατά ποσότητα όταν ζητηθεί από αυτόν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

#### 4.1 Μέθοδοι φοροδιαφυγής:

1. Αποτύπωση διαφορετικών ποσών (αξιών) στα πρωτότυπα κ στα στελέχη (πλαστά στοιχεία) ιδίως σε περιπτώσεις εκτέλεσης δημοσίων έργων,
2. 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,
3. Η χρήση, ιδιαίτερα μετά την εφαρμογή του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

#### 4.2 Έννοια πλαστού, εικονικού και νοθευμένου στοιχείου

Πότε ένα στοιχείο θεωρείται πλαστό και πότε εικονικό ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν.

1. Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

2. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ( εικονικότητα ως προς την συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο



στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο μα τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής μικρότερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

3. Νόθευση γενικά είναι η επέμβαση επί του στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο, από τον χρόνο έκδοσής του, παραποιώντας ένα ή περισσότερα από τα στοιχεία των συμβαλλομένων ή των δεδομένων της συναλλαγής.

### 4.3 Εκδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων

Εκδότες μπορεί να είναι:

1. Υπαρκτά πρόσωπα που θεωρούν φορολογικά στοιχεία στις Δ.Ο.Υ. με την προβλεπόμενη διαδικασία τα οποία χρησιμοποιούν για εικονικές συναλλαγές τις οποίες διενεργούν σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα και στη συνέχεια εγκαταλείποντας τη δηλωθείσα εγκατάσταση δεν εντοπίζονται από τους φορολογικούς ελέγχους ή μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα εξαφανίζονται.

Οι περιπτώσεις αυτές είναι από τις πιο δυσχερείς όσον αφορά την απόδειξη και τεκμηρίωση της εικονικότητας δεδομένου ότι δεν εμφανίζονται τα πρόσωπα και δεν υφίστανται στοιχεία, αφού δεν προσκομίζονται ούτε τα βιβλία ούτε τα στοιχεία, προκειμένου να αξιολογηθούν και να εκτιμηθούν για την τελική τεκμηρίωση της εικονικότητας.

2. Ανύπαρκτες επιχειρήσεις που εκδίδουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή για εικονικές συναλλαγές.

### 3. Επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές.

Άτομα τα οποία χρησιμοποιώντας κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες και κυρίως χαμένα προσωρινά δελτία ταυτότητας παρουσιάζονται στις Δ.Ο.Υ. και αφού προσκομίσουν και όλα τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έναρξη επαγγέλματος, όπως βεβαιώσεις επιμελητηρίων και ασφαλιστικών ταμείων, θεωρούν βιβλία και φορολογικά στοιχεία, από τα οποία στη συνέχεια εκδίδουν στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνήθως μεγάλης αξίας.

Επίσης, επιτήδριοι, εκμεταλλευόμενοι άτομα που βρίσκονται σε δύσκολη κατάσταση κάνουν έναρξη εργασιών και θεωρούν φορολογικά στοιχεία στο όνομα αυτών, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούν για την κάλυψη ανύπαρκτων συναλλαγών, είτε δικών τους είτε προς τρίτους.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις και για να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές αυτές, υπάρχει το ενδεχόμενο υποβολής στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ., όπου οι προς απόδοση φόροι (Φ.Π.Α., εισοδήματος) είναι ελάχιστοι, αφού συμψηφίζουν το Φ.Π.Α. των υποτιθέμενων (ανύπαρκτων) εισροών με εκείνο των εικονικών εκροών, ενώ τα δηλωμένα καθαρά κέρδη είναι ελάχιστα.

4. Επίσης έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις που εμπλέκονται στις περιπτώσεις κυκλικής απάτης.
5. Επίσης έκδοση εικονικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις ή και επαγγελματίες, που φορολογούνται εξωλογιστικά ή με ειδικό τρόπο ή που έχουν ελάχιστα έσοδα και βέβαια στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου υπάρχει σε αυτούς περιθώριο εσόδων, προκειμένου να καλύψουν φορολογικές ανάγκες τρίτων.
6. Μία άλλη περίπτωση είναι η έκδοση στοιχείων που καλύπτουν ανύπαρκτες συναλλαγές, μερικώς ή στο σύνολό τους, από εύρυθμες κατά τ' άλλα επιχειρήσεις και επιχειρήσεις που μεταξύ τους υφίσταται συγγενική σχέση.

#### 4.4. Σκοπιμότητα χρήσης πλαστών, εικονικών και νοθευμένων στοιχείων-μέθοδοι φοροδιαφυγής

Ο ουσιαστικός λόγος χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι η μείωση της καταβολής ή η μη καταβολή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων. Ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων διαπιστώνονται τα παρακάτω:

1. Έκδοση εικονικών τιμολογίων-δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, με οικονομικά ανταλλάγματα, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. οι οποίες προσδιορίζουν εξωλογιστικά τα καθαρά τους κέρδη, δηλαδή με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων ή αμοιβών ή επί των αγορών, κατά περίπτωση, των Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, προς επιχειρήσεις που προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμα τους οι οποίες είτε τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και προσδιορίζουν λογιστικά το αποτέλεσμα τους.
2. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε εθνικό ή κοινοτικό ή διεθνές πλαίσιο, οι οποίες, χρησιμοποιώντας διάφορα συστήματα και μηχανισμούς, αποβλέπουν στη μη καταβολή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. ή στην αδικαιολόγητη επιστροφή Φ.Π.Α. Πρόκειται δηλαδή για εξαφανισμένους εμπόρους ή για ενδιάμεσους εμπόρους ή μεσάζοντες ή διοργανωτές των κυκλωμάτων αυτών (κυκλική απάτη). Το όνομα της απάτης αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίο κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά, από το ένα κράτος στο άλλο, απ' όπου και επιστρέφουν χωρίς να καταλήξουν σε κάποιο τελικό χρήστη. Στην απλούστερη μορφή της, η διαδικασία αυτή προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκείμενων στον Φ.Π.Α. σε δυο διαφορετικά κράτη μέλη, αν και, συνήθως, συμμετέχουν περισσότεροι έμποροι εγκατεστημένοι σε δυο ή παραπάνω κράτη μέλη. Στις περιπτώσεις αυτές πρωταγωνιστής της διαδικασίας αυτής είναι ο εξαφανισμένος έμπορος.

Ο εξαφανισμένος έμπορος, επωφελείται της δυνατότητάς να αγοράσει στο εξωτερικό χωρίς Φ.Π.Α., για να μεταπωλήσει στην εσωτερική-εθνική αγορά, έχοντας υπόψη του ότι θα εισπράξει Φ.Π.Α. τον οποίο όμως δεν θα αποδώσει πότε στο Δημόσιο αλλά θα τον οικειοποιηθεί. Ο εξαφανισμένος έμπορος τις περισσότερες φορές δεν υποβάλλει δηλώσεις, μεριάς φορές υποβάλλει

μηδενικές δηλώσεις ή ανακριβείς δηλώσεις παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιεί από το εξωτερικό. Επειδή έχει κερδίσει εκ των προτέρων τα πόσα που επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές (με ζημιά).

3. Έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης νέων ακινήτων, η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται σε Φ.Π.Α. από 1.1.2006 και μετά και για τα οποία υφίσταται διαφορετικό καθεστώς αντιμετώπισης της μεταβίβασης αυτών σε σχέση με τα λοιπά ακίνητα. Ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου στις περιπτώσεις αυτές καθορίσθηκε με διατάξεις του ίδιου νόμου. Στις περιπτώσεις αυτές η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων οδηγεί σε αύξηση του φόρου εισροών που αφορούν στη νέα οικοδομή και συνεπώς στην καταβολή μικρότερου όσου φόρου εκροών για την εν λόγω οικοδομή.
4. Έκδοση εικονικών τιμολογίων-δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).
5. Έκδοση Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες, αφού δεν καταβάλλεται Φ.Π.Α. κατά την αγορά των προϊόντων αυτών, αλλά η ειδική εισφορά υπέρ ΕΛ.Γ.Α. Στην προκειμένη περίπτωση λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή-αγρότη. Ο μεν πρώτος αυξάνοντας την τιμή αποβλέπει κατ' αρχήν, στην αύξηση του κόστους πωληθέντων, μέσω του οποίου επιτυγχάνει αλλοίωση των αποτελεσμάτων του και περαιτέρω αποβλέπει στην απόκτηση των αγροτικών προϊόντων σε αυξημένη τιμή με βάση την οποία έχει την δυνατότητα πώλησης των προϊόντων αυτών σε τέτοια τιμή που να προκύπτει μικρός συντελεστής μικτού κέρδους, αποφεύγοντας έτσι και τον έλεγχο περί υπερβολικού κόστους, ο δε αγρότης εισπράττει μεγαλύτερο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., καθώς και περισσότερο Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα καύσιμα.

6. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την κάλυψη παράνομων ενεργειών, όπως είναι η τοκογλυφία, το ξέπλυμα χρήματος, η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κ.λπ.
7. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλίο αποθήκης, προς ανύπαρκτους πελάτες για την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης.
8. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης επειδή σε όλη τη διάρκεια της χρήσης εμφάνιζαν υψηλές αγορές και χαμηλές πωλήσεις, προκειμένου τα ανωτέρω μεγέθη να εμφανισθούν στο ίδιο περίπου ύψος ή και μεγαλύτερο ή και για λόγους που αφορούν και συσχετίζονται με ειδικές διαδικασίες (π.χ. αυτοέλεγχος).
9. Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για την χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ.
10. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων για όλους τους ανωτέρω λόγους και πρόσθετα για την εξυπηρέτηση των ληπτών των στοιχείων αυτών, πάντα με ίδιο οικονομικό όφελος (εμπορία στοιχείων).
11. Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων για την εμφάνιση εκ μέρους των επιχειρήσεων, μικρότερων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών και συνεπώς μικρότερων φορολογητέων εκροών για την απόδοση του Φ.Π.Α.
12. Έκδοση εικονικών πιστωτικών τιμολογίων, κυρίως στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων, προκειμένου να αποφύγουν οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., δηλαδή την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης κ.λπ. Στις προηγούμενες δυο περιπτώσεις τις ενέργειες του εκδότη, τη έκδοση δηλαδή πιστωτικών τιμολογίων, πολλές φορές δε γνωρίζει ο αναφερόμενος στα στοιχεία ως αντισυμβαλλόμενος. Άλλες φορές όμως, υπεισέρχεται το στοιχείο της αμοιβαιότητας, που εντοπίζεται κυρίως στους λήπτες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλίο αγορών, στην προσπάθειά τους να μην υπερβούν τα

εκάστοτε προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. όρια, για την απαλλαγή ή την τήρηση βιβλίου αγορών.

13. Αντίστοιχα των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω για την έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ισχύουν και για την λήψη τέτοιων στοιχείων. Στις σχέσεις εκδότη-λήπτη συνήθως υπάρχει το στοιχείο της αμοιβαιότητας, δηλαδή η διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, με οικονομικά ή άλλα ανταλλάγματα.

#### 4.5. Οι κυριότεροι λόγοι φοροδιαφυγής είναι οι εξής:

1. Η αποφυγή ή η μείωση καταβολής αμέσων ή εμμέσων φόρων.

Η αποφυγή άμεσων φόρων συντελείτε 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 Φ.Π.Α., με την διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με τον Φ.Π.Α. των εκροών, με τιμολόγια για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

2. Η μείωση της διαφοράς μεταξύ των δαπανών κατασκευής και πραγματικού κόστους στο 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής, για τους λόγους που αναφέρονται παραπάνω.
3. 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. Στην περίπτωση αυτή υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις για εικονικότητα των στοιχείων αυτών.

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

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

2. Αν οι τιμολογηθείσες εργασίες από τους υπεργολάβους, ευρίσκονται σε δυσαναλογία με τις προϋπολογισθείσες με βάση την προσφορά ανάληψης του έργου.
3. Αν τιμολογούνται υλικά άσχετα με το είδος του έργου που κατασκευάζεται.
4. Αν διαθέτουν τον απαραίτητο μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, φορτωτές, κ.λπ.) Αρμόδια για την πληροφόρηση η Δ/νση 13<sup>η</sup> –Τμήμα Ε' του ΥΠΕΧΩΔΕ όπου τηρείται μητρώο μηχανημάτων έργων.

#### **4.6 Βασικές ελεγκτικές διαδικασίες**

##### **4.6.1 Έλεγχος τήρησης προβλεπόμενων βιβλίων**

Ελέγχεται αν οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και εκτέλεσης δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, τηρούν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων βιβλία. Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, μετά την επιβολή του Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές, ελέγχεται η τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών.

##### **4.6.2 Έλεγχος χρόνου έκδοσης φορολογικών στοιχείων**

Ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων αξίας των τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων δεν συνδέεται με τον χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής με τα οποία διακινήθηκαν υλικά προς το έργο, αλλά με την ολοκλήρωση, παράδοση ή επιμέτρηση του έργου.

Περαιτέρω, πρέπει να ελεγχθούν τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση των στοιχείων:

##### **4.6.2.1 Τιμολόγιο τεχνικών έργων για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα:**

1. Σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και εντός τις ίδιας φορολογικής περιόδου (Φ.Π.Α.) που έγινε η επιμέτρηση,
2. αν δεν έχει γίνει επιμέτρηση, κατά την παράδοση του έργου, και

3. αν δεν παραδοθεί το έργο μέχρι το τέλος της χρήσης, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί.

#### **4.6.2.2 Τιμολόγιο τεχνικών έργων για τα δημόσια τεχνικά έργα**

Εκδίδεται τιμολόγιο για τα πιστοποιημένα εργολαβικά ανταλλάγματα, εντός της χρήσης. Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται στο χρόνο της πιστοποίησης και μέχρι το τέλος της χρήσης.

#### **4.6.2.3 Έλεγχος έκδοσης τιμολογίων και απόδοσης του Φ.Π.Α., σε περίπτωση εισφοράς δημοσίων έργων ή τμήματος αυτών από τον ανάδοχο σε εταιρία ή κοινοπραξία εκτέλεσης τεχνικών έργων**

Σε περίπτωση κατά την οποία η κατασκευή του τεχνικού έργου δεν ενεργείται από τον εργολήπτη-ανάδοχο αλλά από εταιρία ή κοινοπραξία, στην οποία έχει εισφερθεί το έργο και της οποίας μέλος είναι και ο εργολήπτης- ανάδοχος, προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου, κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. με τον αναλογούντα στην αξία Φ.Π.Α., από την κατασκευάστρια του έργου εταιρία ή κοινοπραξία προς τον εργολήπτη-ανάδοχο του έργου και στη συνέχεια η έκδοση ισόποσου με αυτό της εταιρίας ή κοινοπραξίας τιμολογίου, με τον αναλογούντα Φ.Π.Α., από τον εργολήπτη-ανάδοχο προς τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες, κ.λπ.).

Με τον ως άνω τρόπο τιμολόγησης ο εργολήπτης- ανάδοχος στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. εμφανίζει μηδενικό αποτέλεσμα ( Φ.Π.Α. εκροών – Φ.Π.Α. εισροών) ενώ τα έσοδά του που προκύπτουν από τα τιμολόγια που εκδίδει προς το Δημόσιο, Δήμους κ.λπ. δεν αποτελούν γι' αυτόν ακαθάριστα έσοδα, αλλά θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία, στην οποία εισφέρθηκε το έργο και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Έτσι, σε περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων κ.λπ. από κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρθηκαν τα έργα, μετά την έγκριση των κοινοπραξιών από τις Δημόσιες Αρχές, θα πρέπει η κοινοπραξία να εκδίδει τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. ( τιμολόγια κ.λπ.) απ' ευθείας προς την προϊσταμένη Δημόσια Αρχή και όχι προς τον ανάδοχο.



#### 4.7 Ουσιαστικός 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 των ελεγκτικών οργάνων στην επιχείρηση είναι δυνατόν να ανευρεθούν ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, εφόσον τέτοια τηρούνται από αυτήν.

Ειδικότερα:

1. Ελέγχεται η εμπρόθεσμη ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.
2. Ελέγχεται η ακριβής καταχώριση των δεδομένων των στοιχείων της στα βιβλία.
3. Επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων ελέγχονται οι αθροίσεις και η μεταφορά αθροισμάτων.
4. 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.
5. 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 παρατέρα ελεγκτικές επαληθεύσεις, μήπως εκτός από την τυπική παράβαση υποκρύπτεται και ουσιαστική παράλειψη (ανακρίβεια, εικονικότητα κ.λπ.).

6. 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.).
7. Η ύπαρξη σε μεγάλο αριθμό άκυρων Δελτίων Αποστολής ελέγχεται ως προς το πραγματικό ή μη της αιτίας της ακύρωσης.

8. Ελέγχεται η έκδοση ή λήψη και χρήση πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

#### 4.8 Μέτρα για τα πλαστά, εικονικά και νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

1. Πρόσθετοι φόροι

Όποιος έχει υποχρέωση με βάση τη φορολογική νομοθεσία να υποβάλλει δήλωση και την υποβάλλει εκπρόθεσμα ή δεν την υποβάλλει καθόλου ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο. Σημειώνεται ότι οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται αν υφίσταται ή όχι πρόθεση του φορολογούμενου να αποφύγει το φόρο.

2. Κυρώσεις διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου

Στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον βάσει ειδικής ελέγχου προκύπτει ότι η αξία των συναλλαγών, αθροιστικά λαμβανόμενη κατά τον χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000,00) ευρώ, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.

Επίσης, στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις αυτές δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι νέες διατάξεις, που θεσπίστηκαν με το Ν. 3522/2006, επιφέρουν δραστικές και σημαντικότερες αλλαγές κυρίως στο τρόπο φορολογίας των τεχνικών και οικοδομικών εταιρειών.

Οι σημαντικότερες αλλαγές στο Κ.Β.Σ. και στη φορολογία των τεχνικών επιχειρήσεων είναι:

1. Για τις τεχνικές εταιρείες και για τα αναλαμβανόμενα νέα έργα από 01.01.2007 θεσπίζεται νέος τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών τους, ενώ για τα παλαιά έργα (δηλ. αυτά που αναλήφθηκαν έως 31.12.2006), ισχύει τα παλαιό καθεστώς, δηλαδή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών, με την εφαρμογή του κατά περίπτωση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδά τους.
2. Για τις τεχνικές εταιρείες θεσπίζεται πλέον, και για τα νέα αναλαμβανόμενα από 01.01.2007 νέα τεχνικά έργα, ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών τους, ανεξάρτητα νομικής μορφής και κατηγορίας βιβλίων.
3. Επομένως ακόμα και οι πολύ μικροί ή μικρομεσαίου εργολάβοι και υπεργολάβοι, σε περίπτωση που αναλάβουν νέο τεχνικό έργο από 01.01.2007 θα υποχρεωθούν για τα έργα αυτά από τα τηρούμενα βιβλία Εσόδων - Εξόδων να προσδιορίζουν λογιστικά κέρδη (Εσοδα μείον Έξοδα).
4. Επιπρόσθετα και λόγω του λογιστικού προσδιορισμού των κερδών, οι εταιρείες αυτές θα υποχρεωθούν να υπολογίζουν και να καταχωρίζουν στο τέλος κάθε χρήσης απογραφή υλικών μη ενσωματωμένων στα εκτελούμενα έργα τους καθώς και εργασιών εκτελεσμένων και μη πιστοποιημένων, με σκοπό να μεταφέρουν το κόστος εκτέλεσης νέων έργων στις χρήσεις που πιστοποιούνται και εισπράττονται τα αντίστοιχα έσοδά τους.

Όσον αφορά τις αλλαγές στο Κ.Β.Σ. και τη φορολογία των οικοδομικών επιχειρήσεων οι σημαντικότερες αλλαγές είναι:

1. Για τις οικοδομικές εταιρείες θεσπίζεται η τήρηση από αυτές βιβλίων Γ' κατηγορίας, εφ' όσον για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 01.01.2008 τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή υπερβούν τα 5 εκατομμύρια ευρώ.
2. Για τις οικοδομικές εταιρείες ορίζεται ότι ως ακαθάριστα έσοδα θα ορίζεται πλέον η μεγαλύτερη αξία μεταξύ: α) της συμφωνηθείσας αξίας πώλησης, β) της αξίας που προκύπτει από τις διατάξεις περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και γ) της αξίας όπως αυτή προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της οικοδομικής εταιρείας και αναφέρεται στις ειδικές δηλώσεις καταβολής Φ.Π.Α. που υποβάλλονται πλέον, βάσει των διατάξεων του Ν. 3427/2005, από την οικοδομική εταιρεία, πριν την πραγματοποίηση της πράξης μεταβίβασης.
3. Επομένως το βιβλίο κοστολογίου, το προϋπολογιστικό κόστος αλλά και το αντίστοιχο απολογιστικό κόστος, αποκτούν πλέον πολύ μεγάλη σημασία, καθώς από τη συνδυαστική ανάλυση των στοιχείων αυτών θα προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών.
4. Όλες οι οικοδομικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε. Κοινοπραξίες κλπ) στις οποίες συμμετέχει Ανώνυμη εταιρεία ή Ε.Π.Ε. θα τηρούν από 01.01.2007 βιβλία Γ' κατηγορίας.
5. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών των οικοδομικών εταιρειών, τα καθαρά κέρδη θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή συντελεστή τουλάχιστον 15% στα ακαθάριστα έσοδά τους.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### **Άρθρο 12**

### **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, 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 την 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 (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται (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 πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέχονται κατά το χρόνο διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής 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 εταιρεία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

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

Όταν δεν επιδεικνύονται στο 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 τα 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 την διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106. Ειδικά, για την ατομική επιχείρηση, το αφορολόγητο αποθεματικό που λαμβάνεται 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 τον φορολογικό έλεγχο προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολό του 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 προσδιορισμών 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 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 :

1. 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 την 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.

2. 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 ή αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά την διάρκεια της χρήσης.
  3. Για την εκτέλεση έργου χωρίς χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά την 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:
1. 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.
  2. 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.
  3. 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 των βιβλίων και στοιχείων ή τήρηση 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 1<sup>η</sup> 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 κατώτερη κατηγορίας 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 της παραγράφου 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 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 ή άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1<sup>ης</sup> 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.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γιαννόπουλος Χ. (χ. χρ.). Αλλαγές που επήλθαν με τον Ν. 3522/2006 στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ερμηνεύονται από το Υπουργείο Οικονομικών. Βρέθηκε στις 31.08.07 από <http://www.acci.gr/announce/dt020407.htm>
2. akioe.gr (2008). Σε ποιες οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις συντάσσεται απογραφή. Βρέθηκε στις 20.09.08 από <http://akioe.gr/default.asp?node=page&id=2431>
3. de9.gr (2006). Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Βρέθηκε στις 31.12.07 από [http://de9.gr/de9-gr/pol\\_07\\_1052.htm](http://de9.gr/de9-gr/pol_07_1052.htm)
4. epixeirisi.gr (2006). Οδηγίες για τον έλεγχο. Βρέθηκε στις 31.12.07 από [http://www.epixeirisi.gr/?pgtp=1&aid=1146662049#\\_3](http://www.epixeirisi.gr/?pgtp=1&aid=1146662049#_3)
5. gus.gr (χ.χρ.). Όρια τήρησης θεωρημένου βιβλίου αποθήκης. Βρέθηκε στις 20.08.08 από [http://www.gus.gr/show\\_law.php?id=6303](http://www.gus.gr/show_law.php?id=6303)
6. Ζελενίτσα Μ. (2007). Φορολόγηση νέων οικοδομών και τεχνικών έργων. Βρέθηκε στις 20.12.07 από [http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/\\_w\\_articles\\_mc3\\_30\\_11/06/2007\\_193508](http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc3_30_11/06/2007_193508)
7. Ζιγκερίδης Δ. (2008). Τήρηση Βιβλίου Αποθήκης και Βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου. Βρέθηκε στις 2.7.08 από <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=22353>
8. Ζιγκερίδης Δ., Κορομηλάς Γ. (2007). Τεχνικές επιχειρήσεις.
9. ika.gr (χ. χρ.). Εργοδότες οικοδομοτεχνικών έργων. Βρέθηκε στις 20.09.08 από <http://www.ika.gr/gr/infopages/ergo/oikod.cfm>
10. Καζαντζής Π. (2007). Οι οικοδομικές και Τεχνικές – Εργοληπτικές εταιρίες κατασκευής ιδιωτικών και δημοσίων έργων μετά τον Ν.3522/2006. Βρέθηκε στις 20.12.07 από <http://www.epixeirisi.gr/?pgtp=1&aid=1194534295>
11. Καζαντζής Π. (2007). Δελτίο τύπου για ημερίδα – σεμινάριο που έγινε στην Τρίπολη με θέμα τα φορολογικά του κλάδου. Βρέθηκε στις 30.08.08 από <http://www.teetrip.tee.gr/anakoinoiseis4.htm>
12. Καραγιάννης Δ., Καραγιάνης Ι. (2004). Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος – φορολογικές δηλώσεις στη πράξη.
13. sate.gr. (χ. χρ.). Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τις τεχνικές επιχειρήσεις. Βρέθηκε στις 30.12.08 από <http://www.sate.gr/nea/2004%CE%A3%CE%91%CE%A4%CE%95-15296.pdf>
14. sate.gr (2003). Τήρηση βιβλίου αποθήκης, παραγωγής – κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών. Βρέθηκε στις 20.08.08 από <http://www.sate.gr/nea/2003%CE%A3%CE%91%CE%A4%CE%95-13641.pdf>

15. Σταματόπουλος Δ. ( χ. χρ.). Σημειώσεις για τις αλλαγές που έγιναν στις φορολογικές διατάξεις με το Ν. 3522/2006 (Φ.Ε.Κ. 276 Α).
16. Σταματόπουλος Δ. ( χ. χρ.). Ανάλυση – ερμηνεία Κώδικα φορολογικών βιβλίων και στοιχείων. Φορολογικό Ινστιτούτο eliforin.
17. taxismanager.gr (2008). Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπων οικονομικού έτους 2008. Βρέθηκε στις 25.09.08 από <http://www.taxismanager.gr/content/view/492/1/lang,el/>
18. taxheaven.gr (2006). Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο. Βρέθηκε στις 20.08.08 από <http://www.taxheaven.gr/prfr/web2printer4.php>
19. taxheaven.gr (2006). Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής του ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους οικοδομής. Βρέθηκε στις 20.07.08 από <http://www.taxheaven.gr/prfr/web2printer4.php>
20. union.gr (2008). ΠΟΛ. 1035 Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις. Βρέθηκε στις 20.06.08 από <http://www.union.gr/content/view/132/75/lang,el/>
21. ypee.gr (2003). Οδηγός ελέγχου των τεχνικών επιχειρήσεων. Βρέθηκε στις 20.12.07 από [http://www.ypee.gr/sdoeky1/gr/odhgies\\_texn\\_epix.htm#UP](http://www.ypee.gr/sdoeky1/gr/odhgies_texn_epix.htm#UP)