

97 2009 - 960000

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

«ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ
ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

Εισηγήτρια: Σαπρίκη - Μαρτίνη Βασιλική

Σπουδαστές: Αναστασόπουλος Αναστάσιος
Βασιλάκης Νικόλαος

- Μεσολόγγι 1999 -

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Αριθ Εισαγωγής

916

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**«ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ
ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

Εισηγήτρια: Σαπρίκη - Μαρτίνη Βασιλική

Σπουδαστές: Αναστασόπουλος Αναστάσιος
Βασιλάκης Νικόλαος

- Μεσολόγγι 1999 -

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελίδα

| | |
|--|----|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ | 9 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 10 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο | |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ . | |
| - Έννοια και διάκριση των επιτηδευματιών | 11 |
| - Υποχρεώσεις επιτηδευματιών..... | 12 |
| ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ | 14 |
| ΕΙΔΗ ΒΙΒΛΙΩΝ | |
| - Βιβλία Α΄ κατηγορίας..... | 19 |
| - Βιβλία Β΄ κατηγορίας..... | 19 |
| - Βιβλία Γ΄ κατηγορίας..... | 20 |
| - Βιβλίο αποθήκης..... | 22 |
| - Βιβλία υποκαταστήματος..... | 22 |
| - Πρόσθετα βιβλία..... | 23 |
| ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ | |
| - Δελτίο αποστολής - Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας..... | 23 |
| - Τιμολόγια - Εκκαθαρίσεις..... | 24 |
| - Αποδείξεις λιανικής πώλησης - αποδείξεις παροχής υπηρεσιών..... | 25 |
| - Αποδείξεις αυτοπαράδοσης..... | 26 |
| - Αποδείξεις δαπανών | 26 |
| - Έγγραφα μεταφοράς..... | 26 |

| | |
|---|-----------|
| ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ..... | 27 |
| - Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων..... | 27 |
| - Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση..... | 28 |
| - Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων - Χρόνος διαφύλαξης αυτών..... | 29 |
| - Υποχρεώσεις χρηστών - Τεχνικές προδιαγραφές λογισμικού..... | 30 |
| - Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων..... | 30 |
| ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ..... | 31 |
| ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ..... | 32 |
| ΑΠΟΓΡΑΦΗ..... | 33 |
| ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ..... | 34 |
| ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ..... | 34 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο | |
| ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Γενικά) | |
| - Εισόδημα από ακίνητα | 36 |
| - Εισόδημα από κινητές αξίες..... | 36 |
| - Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις..... | 37 |
| - Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις..... | 37 |
| - Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες..... | 38 |
| - Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και κάθε άλλη πηγή..... | 38 |
| ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ..... | 39 |
| ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ..... | 40 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο | |
| ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | |
| - Έννοιες τεχνικών επιχειρήσεων - τεχνικών έργων..... | 45 |

| | |
|--|-----------|
| ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ..... | 46 |
| - Οικοδομικές επιχειρήσεις..... | 46 |
| - Εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων..... | 47 |
| - Επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων..... | 47 |
| - Επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις..... | 47 |
| Έννοια εργολάβου - εργολαβικών επιχειρήσεων - εργολαβίας υπεργολαβίας - ακαθαρίστων εσόδων - χρόνου κτήσεως ακαθαρίστων εσόδων | 48 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

| | |
|---------------------------------|----|
| - Ένταξη σε βιβλίων..... | 50 |
| - Τήρηση πρόσθετων βιβλίων..... | 51 |

ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

| | |
|---|----|
| - Τιμολόγιο εκτέλεσης τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων..... | 54 |
| - Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου..... | 55 |
| - Περιεχόμενο τιμολογίου..... | 56 |
| - Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών εγκαταστάσεις σε ιδιώτες..... | 56 |
| - Χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών..... | 57 |
| - Περιεχόμενο αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών..... | 57 |

Φ.Π.Α.

| | |
|---|----|
| - Επιβολή Φ.Π.Α. σε εργοληπτικές εταιρείες και κοινοπραξίες έργων για τα έσοδα από την εκτέλεση τεχνικών έργων του Δημοσίου κ.λ.π. | 58 |
|---|----|

ΑΣΦΑΛΙΣΗ

| | |
|---|----|
| - Εργολάβοι, υπεργολάβοι οικοδομικών και τεχνικών εργασιών..... | 59 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΠΙΣΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ..... | 59 |
|---|----|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

| | |
|--|----|
| - Ειδικός τρόπος προσδιορισμού των κερδών τεχνικών επιχειρήσεων..... | 60 |
|--|----|

A. ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

| | |
|--|----|
| 1. Ακαθάριστα έσοδα οικονομικών επιχειρήσεων..... | 61 |
| 2. Ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τη διάλυση οικονομικών εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών..... | 63 |
| 3. Προσδιορισμός καθαρών κερδών οικοδομικών επιχειρήσεων..... | 64 |

B. ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

| | |
|---|----|
| 1. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων..... | 65 |
| 2. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών εργοληπτικών επιχειρήσεων κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων..... | 68 |
| 3. Εργοληπτικές επιχειρήσεις ασχολούμενες με την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων..... | 68 |
| 4. Προσαύξηση συντελεστών καθαρού κέρδους..... | 69 |
| 5. Εργοληπτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με γεωτρητικές εργασίες..... | 70 |
| 6. Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 και επί νομικών προσώπων..... | 70 |
| 7. Εξαιρέσεις από τον ειδικό προσδιορισμό κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων..... | 71 |

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΣΧΟΛΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

| | |
|--|----|
| 1. Ειδικός τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών..... | 71 |
| 2. Προσδιορισμός καθαρών κερδών σε μικτές επιχειρήσεις | 72 |

| | |
|--|-----------|
| ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ..... | 73 |
| ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ..... | 80 |
| ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ..... | 85 |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΟΣΟΥΣ ΑΝΕΓΕΙΡΟΥΝ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ..... | 87 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ..... | 88 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 89 |

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με αφορμή την υποχρεωτική σύνταξη πτυχιακής εργασίας αποφασίσαμε να ασχοληθούμε με κάποιο θέμα παραπλήσιο της ειδικότητάς μας.

Και αυτό, διότι θέλαμε να αποκομίσουμε όσο το δυνατόν περισσότερες λογιστικές γνώσεις, για κάτι που προφανώς θα μας απασχολήσει και στον επαγγελματικό τομέα στο μέλλον.

Αποφασίσαμε λοιπόν να ασχοληθούμε με το θέμα που συσχετίζονταν με τις τεχνικές επιχειρήσεις και συγκεκριμένα με τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων αυτών και που εισηγήτρια του θέματος είναι η κ. Σαπρίκη - Μαρτίνη Βασιλική. Έτσι, με την καθοδήγησή της "φέραμε εις πέρας" την σύνταξη της πτυχιακής μας εργασίας.

Πιστεύουμε ότι η παρούσα εργασία καλύπτει το θέμα του προσδιορισμού των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων και ευχόμαστε η προσπάθειά αυτή να μας επιφέρει όσο το δυνατόν υψηλότερη διάκριση στη βαθμολογική κλίμακα.

Η εργασία μας αυτή, αφιερώνεται εξαιρετικά στους φίλους μας, εδώ στο Μεσολόγγι, με τους οποίους περάσαμε φανταστικά, όπου και αν πήγαμε και οι οποίοι στις δύσκολες στιγμές, μας απέδειξαν ότι υπάρχουν ακόμα πραγματικοί φίλοι στις μέρες μας.

Τους ευχαριστούμε πολύ

Νίκος

Τάσος

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εργασία αυτή, ασχολείται με τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων, ο οποίος γίνεται βάση ειδικής διαδικασίας.

Οι τεχνικές επιχειρήσεις σε σχέση με τις υπόλοιπες εμπορικές επιχειρήσεις έχουν τη ιδιαιτερότητά τους στο ότι η φορολόγησή τους και ο προσδιορισμός των καθαρών τους κερδών, πραγματοποιείται με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Και αυτό, διότι υπάρχουν δυσχέρειες στον προσδιορισμό των κερδών, βάσει των δεδομένων των βιβλίων και των στοιχείων τους.

Στις σελίδες που ακολουθούν, παρατείνονται οι γενικές υποχρεώσεις των επιτηδευματιών στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις αρχές και τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στη συνέχεια παρατείνονται οι κατηγορίες εισοδήματος και γίνεται λόγος για την κατηγορία εισοδήματος που περιλαμβάνει τις τεχνικές επιχειρήσεις, καθώς και συγκεκριμένες αναφορές στο εισόδημα των τεχνικών επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2238/1994.

Παρατείνονται ακόμα οι έννοιες, οι ορισμοί καθώς και οι διακρίσεις των τεχνικών επιχειρήσεων, όπως επίσης και οι υπόλοιποι όροι που σχετίζονται με τις επιχειρήσεις αυτές (εργολαβία, τεχνικά έργα κ.λ.π.).

Ακολουθούν οι ειδικές υποχρεώσεις που επιβάλλει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις όσο αναφορά την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων τους.

Τέλος, αναλύονται οι ειδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται κάθε φορά και σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να επιτευχθεί η φορολόγηση των επιχειρήσεων που παρουσιάζει η συγκεκριμένη εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

Υποκείμενο «πρόσωπο» στην εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα είναι ο «επιτηδευματίας». Ο όρος «επιτηδευματίας» δεν απαντάται σε άλλες φορολογίες (φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.α.) αλλά μόνο στις διατάξεις του Κώδικα.

Η έννοια του επιτηδευματία είναι ευρεία και περιλαμβάνει και πρόσωπα που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, κατά τις πράξεις του εμπορικού νόμου (αγρότες, ελεύθεροι επαγγελματίες κ.λ.π.).

Έννοια και διάκριση των επιτηδευματιών

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, ως επιτηδευματίας θεωρείται κάθε ελληνικό ή ξένο¹ φυσικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρεία που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα² για να αποκτήσει εισόδημα από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή αγροτική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Οι επιτηδευματίες ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους διακρίνονται:

¹ Τις ίδιες υποχρεώσεις με τις ελληνικές έχουν και οι ξένες επιχειρήσεις που έχουν πραγματική και όχι πλασματική εγκατάσταση στη χώρα μας (Ν.Δ. 3843/58 άρθρο 5).

² Οι ελεύθερες τελωνιακές ζώνες της χώρας μας είναι ξένο έδαφος μόνο για την τελωνιακή νομοθεσία. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις ισχύει η ελληνική νομοθεσία και φυσικά εφαρμόζεται ο Κ.Β.Σ. (Στ. Ε. 2740, 2741/79).

- στους απασχολούμενους με την αγορά και την πώληση³ αγαθών (χονδρικός ή λιανικός) με ή χωρίς επεξεργασία (εμπορικές, βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις),
- στους απασχολούμενους με την παροχή υπηρεσιών (π.χ. μεταφορές, διαφημίσεις, ασφάλειες κ.λ.π.),
- στους απασχολούμενους και με τις δύο προηγούμενες περιπτώσεις (μικτή δραστηριότητα).

Υποχρεώσεις επιτηδευματιών

Βάση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων (Α', Β', Γ' κατηγορίας και πρόσθετα) και την έκδοση των στοιχείων (δελτία, τιμολόγια, αποδείξεις, φορτωτικές, καταστάσεις) για να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να εκπληρώνονται οι υποχρεώσεις στην Εφορία (Δ.Ο.Υ.).

Οι επιτηδευματίες υποχρεώνονται να τηρούν, να εκδίδουν, να δίνουν, να ζητούν, να παίρνουν, να υποβάλλουν και να διαφυλάσσουν τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα. Για τα στοιχεία των συναλλαγών με το εξωτερικό επιτρέπεται η διατύπωση σε ξένη γλώσσα και η αναγραφή του ξένου νομίσματος.

Δεν υποχρεώνονται να τηρούν τις διατάξεις του Κώδικα οι μισθωτοί (υπάλληλοι - εργάτες) και όσα φυσικά πρόσωπα χαρακτηρίζονται μικροεπιτηδευματίες⁴.

³ Με διάφορες κατά καιρούς αποφάσεις έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι πώληση αγαθών θεωρείται και η παραγωγή διαφημιστικών αφισών, μεταξοτυπιών, η κατασκευή κλειδιών, σφραγίδων, πινακίδων, η παραγωγή και πώληση κινηματογραφικών ταινιών και η εμφάνιση φωτογραφιών, αφού αποτελούν παραγωγή νέου προϊόντος.

⁴ Πρόκειται για εκείνους οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα:

- μέχρι 1.500.000 δρχ. από την πώληση αγαθών επεξεργασμένων ή όχι,
- μέχρι 500.000 δρχ. από την παροχή υπηρεσιών,
- μέχρι 1.500.000 δρχ. συνολικό, από πώληση επεξεργασμένων ή μη αγαθών και από παροχή υπηρεσιών εφ' όσον τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις 500.000 δρχ.

Επίσης απαλλάσσονται και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους 500 κόρους. Τα παραπάνω όρια δεν εφαρμόζονται για τα νομικά πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.), τους ελεύθερους επαγγελματίες, τους χονδρέμπορους (άρθρο 3) τις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, τις αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις (Π.Δ. 520/1988) και τους εξαγωγείς, οι οποίοι τηρούν, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας, ενώ οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (άρθρο 4).

Τα πρόσθετα βιβλία που αναφέρονται στο άρθρο 10 του Κώδικα, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση, όσο ασκείται η δραστηριότητα από επιτηδευματία ή μικροεπιτηδευματία.

Τέτοια είναι το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, βιβλίο επενδύσεων, βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), μητρώο μαθητών, βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών κ.α.

Σύμφωνα με το Ν. 2214 (παρ. 14, 15, άρθρο 1) απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ. οι λιανοπωλητές:

α. πλανόδιοι ή

β. σε κινητές λαϊκές αγορές, είτε ως παραγωγοί είτε όχι.

Η μοναδική τους φορολογική υποχρέωση είναι να καταβάλλουν ετησίως:

ι. 75.000 δραχμές ή

ii. 100.000 δραχμές ανάλογα με την περίπτωση.

Αν η έδρα της επιχείρησης έχει πληθυσμό μικρότερο των 200.000 κατοίκων, τότε ο προηγούμενος ετήσιος φόρος μειώνεται σε 50.000 δρχ. και στις δύο περιπτώσεις.

Η αγροτική εκμετάλλευση με τη μορφή εταιρείας, η πώληση αγροτικών προϊόντων μετά από επεξεργασία, η παράλληλη δραστηριότητα αγρότη και με δεύτερο κλάδο που τηρεί βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας, καθώς και η πώληση προϊόντων του είτε από δικό του κατάστημα, είτε στο εξωτερικό, συνεπάγεται την ένταξή του στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., όπως και οι άλλοι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας.

Αντίθετα οι αγρότες που δεν εμφανίζουν ένα από τα παραπάνω χαρακτηριστικά ανήκουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. αγροτών. Δεν υπολογίζουν Φ.Π.Α. κατά τις πωλήσεις των αγαθών τους, ενώ δικαιούνται επιστροφή από το δημόσιο του Φ.Π.Α. που τυχόν κατέβαλαν.

Ως προς του Κ.Β.Σ. δεν τηρούν ούτε βιβλία, εκτός του ημερολογίου μεταφοράς (άρθρο 16) ούτε στοιχεία, εκτός του δελτίου αποστολής (άρθρο 11).

Τώρα όσον αναφορά το Δημόσιο, αυτό τηρεί στοιχεία και όχι βιβλία.

Αν όμως ενεργεί πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α. (όπως π.χ. στις αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις) θεωρείται επιτηδευματίας και τηρεί βιβλία για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Τέλος υπάρχει η δυνατότητα τήρησης βιβλίων και στοιχείων σε ξένο νόμισμα όπως π.χ.

- για τις ιδρύνόμενες επιχειρήσεις με κεφάλαια εξωτερικού κατά το στάδιο της εγκριτικής πράξης (άρθρο 9 και 1 του Ν.Δ. 2687/53)
- για ορισμένες ασφαλιστικές πλοίων και αεροσκαφών (άρθρο 5 και 2γ του Ν. 551/70) και
- για τις ναυτικές εταιρείες η τήρηση των βιβλίων και η σύνταξη του ισολογισμού ή της λογικής στο νόμισμα που είναι εκφρασμένα τα κεφάλαια της εταιρείας (άρθρο 35 και 2 του Ν.Δ. 959/79).

ΕΝΤΑΞΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Οι επιτηδευματίες, από τη στιγμή που θα κάνουν έναρξη των εργασιών τους εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. (άρθρο 4).

Ο τρόπος ένταξης σε κατηγορία βιβλίων με βάση τις διατάξεις του κώδικα αυτού, διαφέρει σημαντικά από τον τρόπο ένταξης με βάση τον παλαιότερο κώδικα (Π.Δ. 99/1977) και κυρίως στο γεγονός ότι, εισάγονται ως νέα κριτήρια ο πληθυσμός της πόλης που λειτουργεί η επιχείρηση καθώς και ο περιορισμός των υπόχρεων τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας (αγορών).

Ειδικότερα η ένταξη σε κατηγορία βιβλίων γίνεται με βάση τα εξής κριτήρια:

- ◆ τη νομική μορφή της επιχείρησης,
- ◆ το αντικείμενο εργασιών (ειδικές εντάξεις),
- ◆ τον τόπο άσκησης της δραστηριότητάς τους,
- ◆ το καθεστώς Φ.Π.Α. που έχει υπαχθεί η επιχείρηση,
- ◆ το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Συγκεκριμένα:

| Κατηγορίες βιβλίων | Όριο ακαθάριστων εσόδων |
|--|-------------------------|
| • Πρώτη κατηγορία βιβλίων.....μέχρι και..... | 18.000.000 δρχ. |
| (Βιβλίο αγορών) | |
| • Δεύτερη κατηγορία βιβλίων.....μέχρι και..... | 250.000.000 δρχ. |
| (Βιβλίο εσόδων - εξόδων) | |
| • Τρίτη κατηγορία βιβλίων.....μέχρι και..... | 250.000.000 δρχ. |
| (Διπλογραφία) | |

Τα όρια των ακαθάριστων εσόδων αφορούν 12μηνή χρήση. Σε περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου., τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. βρίσκονται με αναγωγή.

Στην *πρώτη κατηγορία*, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους (ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που θα πραγματοποιήσουν αργότερα) οι παρακάτω επιτηδευματίες:

α. Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων μόνο για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου.

β. Ο επιτηδευματίας που διαθέτει τα είδη του αποκλειστικά λιανικών σε κινητές λαϊκές αγορές (περιλαμβάνεται και το εθιμικό «παζάρι» Π.Δ. 3255/1955).

Με νεώτερη όμως απόφαση δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων.

γ. Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.

δ. Ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών, εφημερίδων, περιοδικών και τσιγάρων.

Σύμφωνα όμως με τις διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παρ. 4, όποιος από τους επιτηδευματίες των περιπτώσεων α, β, και γ διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο από τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως κατώτερης της δεύτερης.

Για τον επιτηδευματία της δ' περίπτωση εμφανίζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 4 σύμφωνα με το οποίο αν ο επιτηδευματίας διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών τηρεί για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που ανησυχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

Στην *δεύτερη κατηγορία*, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων με κριτήριο το αντικείμενο εργασιών τους (ειδική ένταξη) εντάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4) οι παρακάτω επιτηδευματίες:

α. ο ελεύθερος επαγγελματίας,

β. ο εκτελωνιστής,

γ. ο εκμεταλλευτής αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης,

δ. ο παραγωγός ασφαλειών,

ε. ο μεσίτης,

στ. ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων,

ζ. ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου,

η. ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 Ν. 27/1975 (αλιευτικού, ιστιοφόρου, ναυαγοσωστικού, μηχανοκίνητου φορτηγού πλοίου, κ.λ.π.),

θ. ο εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή άλλων κινητών πραγμάτων,

ι. ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,

ια. *ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων,*

ιβ. Ο πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων,

ιγ. Ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης τσιγάρων,

ιδ. Ο πωλητής - αντιπρόσωπος εταιρείας για τη διανομή πετρελαιοειδών,

ιε. Ο πρατηριούχος γραφείου αυτοκινήτων,

ιστ. Ο πράκτορας ΠΡΟΠΟ - ΛΟΤΤΟ, κρατικών και συναφών λαχείων, ο οποίος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 134/1996 απαλλάχθηκαν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων από την 1-1-1996 και αναριθμήθηκαν οι περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 4, αφού απαλείφθηκε το επάγγελμα από με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Π.Δ. 134/1996.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών τηρεί, για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας, που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

Στην *τρίτη κατηγορία* βιβλίων, ανεξάρτητα από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων, εντάσσονται οι ελληνικές και ξένες Α.Ε. και Ε.Π.Ε. καθώς και οι *κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχείρησης κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον η συμβατική τιμή προϋπολογισμού του κάθε έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.*

Κατ' εξαίρεση αν εντάσσονται στην Γ' κατηγορία μπορούν να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας:

- Οι ξένες επιχειρήσεις που έχουν υποκαταστήματα στην Ελλάδα βάση του Α.Ν. 89/1967 και 378/1968 δηλαδή ασχολούνται αποκλειστικά με την εκτέλεση εμπορικών εργασιών, το αντικείμενο των οποίων ευρίσκεται εκτός Ελλάδος.

- Τα υποκαταστήματα αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Οι νέοι επιτηδευματίες (φυσικά πρόσωπα) που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε πόλη ή χωριό κάτω των πέντε χιλιάδων (5.000) κατοίκων, εφόσον δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικές περιοχές, εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους στην Α' κατηγορία και στην συνέχεια στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους.

Από την παραπάνω ρύθμιση εξαιρούνται:

α. Τα φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών (μικτή επιχείρηση).

β. Την εκμετάλλευση από φυσικό πρόσωπο κέντρου διασκέδασης ή καταστήματος που υπόκειται σε αγορανομική κατάταξη, το οποίο εντάσσεται από την έναρξη των εργασιών του στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερης της δεύτερης.

γ. Οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα των πιο πάνω περιφερειών που πραγματοποιούν χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% ή εξαγωγές (σύμφωνα με τις διατάξεις του 2^{ου} εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 4 του Κώδικα, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 του Ν. 2120/1993 (ΦΕΚ Α24).

Ο επιτηδευματίας από την ένταξη της διαχειριστικής περιόδου μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 32 του Ν. 1642/1986.

ΕΙΔΗ ΒΙΒΛΙΩΝ

Βιβλία Α' κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στην πρώτη κατηγορία κατά τα οριζόμενα του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. τηρεί βιβλίο αγορών για την παρακολούθηση των συναλλαγών της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Το βιβλίο αγορών είναι απλογραφικό βιβλίο και τηρείται, είτε με μηχανογραφικό είτε με χειρόγραφο τρόπο, εφαρμοζομένων ανάλογα των σχετικών διατάξεων του Κώδικα.

Ο επιτηδευματίας της παρούσης κατηγορίας βιβλίων υποχρεούται να εκδίδει όλα τα στοιχεία που προβλέπει ο Κ.Β.Σ.: *Δελτίο αποστολής, τιμολόγια, αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, αποδείξεις αυτοπαράδοσης, συγκεντρωτικά δελτία αποστολής*, με εξαίρεση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης του άρθρου 13.

Στις περιπτώσεις λιανικών πωλήσεων όταν έχει προηγηθεί η έκδοση συγκεντρωτικού δελτίου αποστολών, εκδίδονται και από τους τηρούντες βιβλίο αγορών αποδείξεις λιανικής πώλησης. Οι επιτηδευματίες αυτοί δεν έχουν υποχρέωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου αγορών μηχανογραφικά και χειρόγραφα είναι εντός 15 ημερών από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους (δηλαδή από την έκδοση ταμειακών παραστατικών) (άρθρο 17 παρ.1 και 2 περιπτ. α και 24 παρ.1).

Ο χρόνος εκτύπωσης μηχανογραφικά είναι εντός του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις.

Βιβλία Β' κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας που εντάσσεται στην δεύτερη κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων για την παρακολούθηση των συναλλαγών της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Το βιβλίο εσόδων - εξόδων είναι απλογραφικό βιβλίο και τηρείται είτε με μηχανογραφικό είτε με χειρόγραφο τρόπο, εφαρμοζομένων ανάλογα των σχετικών διατάξεων του Κώδικα.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο εσόδων υποχρεούται στην έκδοση μορφολογικών στοιχείων που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.: *τιμολόγια, εκκαθαρίσεις, αποδείξεις πώλησης (ΑΑΠ), αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, αποδείξεις αυτοπαράδοσης, δελτία αποστολής (ΔΑ), έγγραφα μεταφοράς* ανάλογα με την περίπτωση του καθενός.

Τέλος υποχρεούται στην χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Ο χρόνος εκτύπωσης των μηχανογραφικών βιβλίων και ο χρόνος ενημέρωσης μηχανογραφικών και χειρόγραφου βιβλίων που ανήκουν στην δεύτερη κατηγορία είναι ο ίδιος με τους αντίστοιχους της Α' κατηγορίας.

Βιβλία Γ' κατηγορίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας τα τηρεί κατά τη διπλογραφική μέθοδο. Τη βάση της μεθόδου αυτής αποτελεί η ισότητα της χρέωσης και πίστωσης. Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να τηρήσει τα βιβλία του με οποιοδήποτε λογισμικό σύστημα, σύμφωνα όμως με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης.

Ο χρόνος ενημέρωσης, μηχανογραφικά και χειρόγραφα, των βιβλίων τρίτης κατηγορίας που περιέχουν ημερολόγια με πρωτογενείς εγγραφές καθώς και ο χρόνος εκτύπωσης τους μηχανογραφικών βιβλίων είναι ο ίδιος με τους αντίστοιχους της Α' και Β' κατηγορίας.

Τα βιβλία που τηρούνται από τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας απορρέουν τόσο από τις διατάξεις του Κώδικα, όσο και από τη λογιστική επιστήμη και είναι τα εξής:

- **Ημερολόγια**

α. *Γενικό Ημερολόγιο* (κλασικό σύστημα).

β. *Αναλυτικά Ημερολόγια* (συγκεντρωτικό σύστημα).

γ. *Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο* (συγκεντρωτικό σύστημα) ενημερώνεται εντός του επόμενου μήνα και για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις - το αργότερο μέχρι - την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα και εκτυπώνεται στον ίδιο χρόνο με το χρόνο ενημέρωσης.

δ. *Ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού* (προαιρετικό ημερολόγιο - τηρείται επί κλασικού και συγκεντρωτικού συστήματος).

• *Γενικό Καθολικό* (συγκεντρωτικό ή κλασικό σύστημα) ενημερώνονται και εκτυπώνεται όμοια με το συγκεντρωτικό ημερολόγιο.

• *Αναλυτικό Καθολικό* (ο χρόνος ενημέρωσής τους είναι όμοιος με το γενικό καθολικό και εκτυπώνεται στο τέλος της χρήσης μέχρι την προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού).

• *Απογραφών και Ισολογισμών* ενημερώνεται για τα:

α. *Αποθέματα* (απογραφή λήξης): *Ποσοτικά* μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. *Κατ' αξία*: Με την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

β. *Αποθέματα* (απογραφή έναρξης). Οι αυτές με τις πιο πάνω προθεσμίες. *Λοιπά περιουσιακά στοιχεία*: Μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

γ. *Ισολογισμός*:

Εντός 3 μηνών για ατομικές επιχειρήσεις Ο.Ε., Ε.Ε. Ε.Π.Ε., Κοινοπραξίες, Κοινωνίες και Αστικές Εταιρείες.

Εντός 4 μηνών: Α.Ε., συνεταιρισμοί και

Εντός 6 μηνών: Αλλοδαπές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις ποντοπόρων πλοίων.

• *Ειδικά βιβλία*: α. *Μητρώο Παγίων*.

β. *Βιβλίο αποθήκης και παραγωγής κοστολογίου*.

γ. *Πρόσθετα βιβλία*.,

δ. *Διοικητικά βιβλία Α.Ε. και Ε.Π.Ε.*

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Το βιβλίο αποθήκης επιβάλλεται από τις διατάξεις του Κώδικα, για την παρακολούθηση κάθε μετακίνησης (εισαγωγής ή εξαγωγής) των αγαθών, είτε πρόκειται για αγορά, είτε για πώληση, είτε προς τους αποθηκευτικούς της χώρους ή την παραγωγή (ποσοτική διακίνηση), όταν πρόκειται για βιομηχανία ή βιοτεχνία.

Κριτήριο για την υπαγωγή των επιτηδευματιών στην τήρηση βιβλίου αποθήκης αποτελεί:

- Η τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας (υποχρεωτική).
- Ο τρόπος διενέργειας των πωλήσεων (χονδρικός ή κατά κύριο λόγο χονδρικός λιανικός, ή κατά κύριο λόγο λιανικός, εξαγωγές άνω του 8%).
- Το είδος της επιχείρησης (εμπορικής, βιομηχανική - βιοτεχνική).
- Το ασκούμενο επάγγελμα (απαλλασσόμενα επαγγέλματα).

Ο κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο, δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης.

ΒΙΒΛΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

Υποκατάστημα θεωρείται η εκτός της έδρας (κεντρικού) επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία (φυσικού ή νομικού προσώπου) στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας βιβλία τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα και κατά τις διακρίσεις των αντίστοιχων βιβλίων της έδρας.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τρίτης κατηγορίας βιβλία τηρεί στο υποκατάστημα κατά τη διπλογραφική μέθοδο, τουλάχιστον ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων.

Στο τέλος κάθε μήνα συντάσσει μηνιαίο διπλότυπο φύλλο ανάλυσης και ελέγχου με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας.

ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ

| α/α | Πρόσθετα βιβλία | |
|-----|---|--|
| 1. | Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής. | 10. Βιβλίο πρέσσας. |
| 2. | Βιβλίο με τα στοιχεία του ιδρυτή. | 11. Διπλότυπο βιβλίο αποθήκευσης σε μερίδες κατά αποθέτη. |
| 3. | Βιβλίο επενδύσεων κατά αναπτυξιακό νόμο. | 12. Διπλότυπο δελτίο εισαγωγής. |
| 4. | Βιβλίο πελατών. | 13. Βιβλίο στάθμευσης αυτοκινήτων, σκαφών θαλάσσης. |
| 5. | Μητρώο μαθητών. | 14. Βιβλίο εισερχόμενων αυτοκινήτων ή σκαφών θαλάσσης. |
| 6. | Βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών. • Βιβλίο ασθενών. • Διπλότυπο βιβλίο μεριδολογίου γιατρών. | 15. Βιβλίο ασφαλιστηρίων συμβολαίων • Βιβλίο ακύρωση ασφαλιστηρίων συμβολαίων • Βιβλίο ζημιών • Βιβλίο αυτασφαλίσεων. |
| 7. | Βιβλίο επίσκεψης ασθενών. | 16. Βιβλίο διάθεσης λαχείων |
| 8. | Βιβλίο πελατών. | 17. Βιβλίο παραγγελιών κατασκευής. |
| 9. | Βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών σε κάθε εκπαιδευτικό αυτοκίνητο. | 18. Βιβλίο έργων. |

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Με τον όρο φορολογικά στοιχεία εννοούμε τα παραστατικά έγγραφα, τα οποία προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και στα οποία απεικονίζεται κάθε πράξη που έχει σχέση με την επαγγελματική δραστηριότητα.

Δελτίο αποστολής - Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας

Το δελτίο αποστολής είναι συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών και κατέχει κορυφαία σημασία όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο (προληπτικό ή τακτικό).

Το δελτίο αποστολής καλύπτει υποχρεωτικά διακινήσεις αγαθών εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης και στις περισσότερες περιπτώσεις το δελτίο αποστολής συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με παραστατικό αξίας (τιμολόγιο, εκκαθάριση κ.α.) και είναι σε κάθε περίπτωση θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Υπόχρεοι για έκδοση δελτίου αποστολής είναι:

- Οι επιτηδευματίες (για όλες τις διακινήσεις).
- Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και τα λοιπά πρόσωπα του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Β.Σ. (για ορισμένες διακινήσεις).
- Οι αγρότες (για ορισμένες διακινήσεις).

Οι επιτηδευματίες ουσιαστικά υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση διακίνησης να εκδίδουν δελτίο αποστολής εκτός από εξαιρέσεις που έχουν καθιερωθεί σύμφωνα με τις κατά καιρούς αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών.

Έτσι δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία σε όλες τις περιπτώσεις χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (π.χ. τιμολόγιο).

Επίσης σε κάθε περίπτωση παραλαβής αγαθών από πρόσωπο που ενώ έχει υποχρέωση να εκδώσει δελτίο αποστολής αρνείται για οποιονδήποτε λόγο την έκδοσή του και σε κάθε περίπτωση παραλαβής αγαθών από μη υπόχρεο (π.χ. ιδιώτη, νοσοκομείο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.). Τέλος σε κάθε περίπτωση διακίνησης αγαθών μεταξύ των εγκαταστάσεων του ίδιου του επιτηδευματία (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).

Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών όταν η ποσότητα καθορίζεται από την παραλαβή.

Τιμολόγια - Εκκαθαρίσεις

Οι επιτηδευματίες (ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων) και τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.) ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της συναλλαγής σε Φ.Π.Α. είναι υπόχρεοι να

εκδίδουν τιμολόγιο όταν πωλούν αγαθά για λογαριασμό δικό τους ή τρίτων, καθώς επίσης όταν παρέχουν υπηρεσίες σε επιτηδευματίες.

Ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο ακόμα και στην περίπτωση που αγοράζει αγαθά από πρόσωπα που δεν έχουν την υποχρέωση έκδοσης για την πώληση αγαθών τους ή από πρόσωπα που αρνιούνται την έκδοση ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο.

Για την είσπραξη ανόργανων εσόδων ο επιτηδευματίας εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο.

Όταν προκύψουν επιστροφές ή εκπτώσεις σε διάφορες συναλλαγές εκδίδεται και υπογράφεται θεωρημένο πιστωτικό τιμολόγιο. Αν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου τιμολογίου (χρεωστικού) δεν είναι νοητή η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

Εκκαθάριση είναι ένα σύνθετο φορολογικό στοιχείο αξία και είναι σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, μπορεί να εκδίδεται σε επιτηδευματίες και σε ιδιώτες.

Η έκδοση εκκαθάρισης καταργεί την παράλληλη απαίτηση έκδοσης ιδιαίτερου τιμολογίου για την αμοιβή, η οποία πρέπει να εμφανίζεται στην εκκαθάριση,

Αποδείξεις λιανικής πώλησης - Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

Όσοι τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας και πωλούν εμπορεύματα για δικό τους λογαριασμό ή τρίτων ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με «διατακτικές» ή «τσεκ δώρου» εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αντίστοιχα. Ακόμα και σε περιπτώσεις επιστροφών ή αλλαγής αγαθών εκδίδονται αποδείξεις επιστροφής.

Επίσης οι επιτηδευματίες για την έκδοση των πωλήσεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών είναι υποχρεωμένοι να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές ή να εκδίδουν θεωρημένες διπλότυπες αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με τρόπο μηχανογραφικό (H/Y) στις οποίες όμως πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία που πρέπει να περιέχονται στις αποδείξεις των Φ.Τ.Μ.

Αποδείξεις αυτοπαράδοσης

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας και υπόκεινται σε Φ.Π.Α. εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών των Ν. 1642/1986 και 2093/1992.

Αποδείξεις δαπανών

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας για κάθε δαπάνη του εκδίδει διπλότυπη αθεώρητη απόδειξη δαπάνης (ένταλμα πληρωμής) όταν ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση στοιχείου, αλλά ούτε και ο Κ.Β.Σ. ορίζει ιδιαίτερο στοιχείο, καθώς επίσης και όταν ο δικαιούχος είναι συγγραφέας ή εισηγητής σεμιναρίου που δεν είναι επιτηδευματίας, από άλλη αιτία.

Επίσης διακρίνουμε και την περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικής απόδειξης δαπάνης.

Έγγραφα μεταφοράς

Οι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται στις περιπτώσεις που μεταφέρουν αγαθά για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, καθώς οι μη υποκείμενοι (π.χ. ιδιώτες) όταν παραδίδουν αγαθά για μεταφορά με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα να εκδίδουν έγγραφα μεταφοράς.

Τέτοια είναι:

• Δελτίο αποστολής, συγκεντρωτικά δελτία αποστολής, τιμολόγια - δελτία αποστολής κ.ο.κ., τα οποία είναι συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς αγαθών.

- Βιβλίο ημερολογίου μεταφοράς (θεωρημένο),
- Ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς,
- Φορτωτική (θεωρημένη),
- Αποδείξεις μεταφοράς (θεωρημένες),

- Διορθωτικό σημείωμα (θεωρημένο),
- Συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα,
- Δελτίο κίνησης (θεωρημένο).

Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Η καταχώρηση των εγγράφων στα βιβλία και στα στοιχεία της επιχείρησης γίνεται χειρόγραφα με μελάνι ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα, επιγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Τα κενά διαστήματα διαγραμμίζονται με το σχήμα Z για να αποκλεισθεί η περίπτωση καταχώρησης στοιχείων εκ των υστέρων. Σε περίπτωση λάθους καταχώρησης ποσού ή κειμένου δεν επιτρέπεται η διόρθωση ή διαγραφή να γίνει με σβήσιμο ή χρήση διορθωτικού, αλλά με απλή διαγράμμιση και αναγραφή του σωστού από πάνω ή από κάτω, ώστε να διαβάζεται με ευχέρεια το λάθος και το σωστό.

Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα ή σε άλλα δημόσια ή σε άλλα δημόσια έγγραφα και πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (πρωτόκολλα καταστροφής αγαθών, φωτοαντίγραφο επικυρωμένο απωλεσθέντος φορολογικού προμηθευτή).

Τα στοιχεία εκδίδονται τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται με χρήση καρμπόν. Το ένα παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος και το άλλο παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο. Αποκλείεται η χρήση δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων.

Τα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλλα και όλα τα στοιχεία, εκτός από τις ενυπόγραφες υπεύθυνες δηλώσεις μεταφοράς είναι αριθμημένα.

Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

Η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων αποβλέπει κυρίως στη διασφάλιση του Δημοσίου από τον κίνδυνο της αντικατάστασης ολόκληρου βιβλίου ή στοιχείων ή

ορισμένων φύλλων προκειμένου να εξαφανισθούν ορισμένες εγγραφές, από τις οποίες μπορεί να προκύπτουν πράξεις φοροδιαφυγής.

Με τον όρο θεώρηση εννοείται η σήμανση των βιβλίων και στοιχείων και η καταγραφή τους (χρέωση) αυτών σε καρτέλες ανά επιχείρηση.

Ο επιτηδευματίας υποχρεώνεται να προσκομίσει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας ή και του υποκαταστήματος, αν υπάρχει, για θεώρηση πριν από τη χρησιμοποίησή τους τα βιβλία όπως (αγορών, εσόδων - εξόδων, τα ημερολόγια και τα φύλλα πρωτογενών πράξεων, το γενικό καθολικό ή τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, το βιβλίο αποθήκης, το μητρώο παγίων κ.α.) και τα στοιχεία (όπως δελτία αποστολής, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και κάθε τιμολόγιο αγοράς όταν δεν προηγείται έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου, δελτίο κίνησης τουριστικών λεωφορείων κ.α) που χρησιμοποιεί.

Η πράξη θεώρησης στα βιβλία και στοιχεία πρέπει να τίθεται σε κάθε βιβλίο ή στέλεχος στοιχείων που θεωρείται με σφραγίδα.

Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση

Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος, εάν υπάρχει, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τη συναλλακτική δραστηριότητα των συναλλαγέντων με τον υποβάλλοντα, παρέχονται δηλαδή πληροφορίες για τους αναφερόμενους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, έτσι ώστε να διασφαλισθεί και να ελεγχθεί η εμφάνιση των συναλλαγών αυτών.

Με την υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων και τη μηχανογραφική επεξεργασία τους αποσκοπείται, αφ' ενός η πρόληψη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων (απόκρυψη συναλλαγών) και αφ' ετέρου ο εντοπισμός τέτοιων περιπτώσεων.

Ειδικότερα η διαδικασία υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων λειτουργεί αποτρεπτικά και αποθαρρύνει την μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων στα τηρούμενα βιβλία των επιτηδευματιών, αφού από εύκολα θα μπορεί να αντιμετωπιστεί, μετά την επεξεργασία των υποβληθέντων στοιχείων.

Ακόμη και με τη διπλή διασταύρωση στοιχείων (αγορών και πωλήσεων) στον καθένα ο Κ.Β.Σ. είναι ευχερέστερος ο εντοπισμός από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες, περιπτώσεων έκδοσης και λήψης πλαστών φορολογικών στοιχείων ή και εικονικών, εάν ο εκδότης δεν έχει εμφανίσει αυτά στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, ενώ αντίθετα ο λήπτης τα έχει εμφανίσει.

Κάθε εγγραφή σε συγκεντρωτική κατάσταση, θεωρητικά, πρέπει να επαληθεύεται με αντίστοιχη εγγραφή του αντισυμβαλλόμενου.

Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων -Χρόνος διαφύλαξης αυτών

Τόπος τήρησης είναι η εγκατάσταση στην οποία πρέπει να βρίσκονται και να ενημερώνονται ή να εκδίδονται τα βιβλία ή τα στοιχεία κατά περίπτωση.

Τόπος ενημέρωσης είναι ο τόπος στον οποίο γίνονται μόνο οι καταχωρήσεις στα βιβλία (ενημέρωση) χωρίς να συνδέεται με τον τόπο τήρησης, στον οποίο αυτά πρέπει οπωσδήποτε να βρίσκονται για τον έλεγχο των εγγραφών, στις προβλεπόμενες προθεσμίες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21, όλα τα βιβλία, τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία, εκτός από τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος που τηρούνται σ' αυτό. Το ίδιο ισχύει και για τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 με εξαίρεση τα βιβλία επενδύσεων.

Όμως, με απλή γνωστοποίηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. (όταν ο τόπος τήρησης βρίσκεται εντός της χωρικής αρμοδιότητας της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με εξαίρεση τις Α.Ε. των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης) ή με έγκριση από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. (όταν ο τόπος τήρησης βρίσκεται εκτός της χωρικής του αρμοδιότητας ή όταν πρόκειται για Α.Ε. των Νομών Θεσσαλονίκης και Αττικής) μπορεί να επιτραπεί η τήρηση βιβλίων και στοιχείων σε διαφορετικό τόπο.

Τα βιβλία και στοιχεία χρησιμεύουν τόσο για το φορολογικό έλεγχο των επιτηδευματιών που τα τηρούν όσο και για το φορολογικό έλεγχο των συναλλασσόμενων μ' αυτούς. Έτσι οι επιτηδευματίες πρέπει να διαφυλάσσουν τα βιβλία (ακόμα και τα προαιρετικά), τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία τους, για

έξι χρόνια έπειτα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν και παρατείνονται όσο εκκρεμούν υποθέσεις στα Διοικητικά Δικαστήρια ή στο Συμβούλιο Επικρατείας.

Από την παραπάνω υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων, στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών, οι επιτηδευματίες απαλλάσσονται εφόσον οι σχετικές εγγραφές όλων των φορολογικών αντικειμένων κατέστησαν αμετάκλητες.

Υποχρεώσεις χρηστών - Τεχνικές προδιαγραφές λογισμικού

Ο επιτηδευματίας που εφαρμόζει τη μηχανογραφημένη λογιστική υποχρεούται:

Να διαφυλάσσει πέραν των προαναφερόμενων βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, τα αρχεία σε δισκέτες και σε σκληρό δίσκο, αλλά και το αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του προγράμματος στην ελληνική γλώσσα, που αναφέρεται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού και ενημερώνεται αμέσως για κάθε μεταβολή.

Επίσης θα πρέπει να θέτει στη διάθεση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για τις αναγκαίες επεξηγήσεις του προγράμματος όσο διαρκεί ο έλεγχος.

Το λογισμικό πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Κώδικα αυτού όπως ισχύουν κάθε φορά και πρέπει να έχει επιπλέον δυνατότητες όπως: ανάπτυξη κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, ανάλογης με εκείνης του Ε.Γ.Λ.Σ. με εξαίρεση την ομάδα 9, διασφάλιση της ενημέρωσης των βιβλίων του επιτηδευματία με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά κ.α.

Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων

Στην μηχανογραφική τήρηση βιβλίων διακρίνουμε δύο φάσεις: τη *φάση της ενημέρωσης* και τη *φάση της εκτύπωσης*.

Ενημέρωση: Είναι η εισαγωγή των δεδομένων των συναλλαγών που ενεργεί ο επιτηδευματίας στη μνήμη (αρχείο) του Η/Υ. Η εισαγωγή γίνεται, είτε με πληκτρολόγηση είτε με απευθείας μεταφορά (on line) με τα στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται προσωρινά αρχεία, η ενημέρωση των βιβλίων (εισαγωγή στο αρχείο) γίνεται με τη λογιστικοποίηση των εγγράφων στις προθεσμίες που ορίζει ο Κώδικας.

Εκτύπωση: Είναι η μεταφορά από τη μνήμη (αρχείο) των δεδομένων και εγγραφή (εκτύπωση) τους με τη χρήση του Η/Υ και εκτυπωτή στα βιβλία (θεωρημένα ή αθεώρητα μηχανογραφικά έντυπα) εντός των προθεσμιών του άρθρου 24.

Η ενημέρωση των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας των ημερολογίων του βιβλίου αποθήκης των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 γίνονται στις προθεσμίες που ορίζουν οι παρ. 1, 2 και 10 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ.

Η εκτύπωση βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας αλλά και των ημερολογίων (Γ' κατηγορίας) γίνεται μέσα στον επόμενο μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις. Όμως υπάρχει και η ευχέρεια εκτύπωσης ισοζυγίας γενικού καθολικού και κατάστασης βιβλίου αποθήκης αντί της μηνιαίας εκτύπωσης του συγκεντρωτικού ημερολογίου, του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης.

Αν αξιοποιηθεί η ευχέρεια αυτή, η εκτύπωση του συγκεντρωτικού ημερολογίου, του γενικού καθολικού και του βιβλίου αποθήκης γίνεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού, όπως συμβαίνει και με τα αναλυτικά καθολικά.

Τέλος όταν εκτυπώνονται οι θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις, το βιβλίο αποθήκης και τα αναλυτικά καθολικά μπορεί να μην εκτυπώνονται στο τέλος της χρήσης, εφ' όσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκης και υπάρχει δυνατότητα εκτύπωσης αυτών, εντός τριών ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25, όπου προβλέπεται θεώρηση, η εκτύπωση των βιβλίων και των ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ μπορεί να γίνει σε ενιαίο θεωρημένο

μηχανογραφικό χαρτί γενικής αρίθμησης αρκεί κατά τη θεώρησή του να φέρει γενική προοδευτική αρίθμηση των σελίδων του και στην εκτύπωση να δίδεται ενιαία εσωτερική αρίθμηση των σελίδων κάθε είδους βιβλίου και κατάσταση για να συμφωνεί το άθροισμα των αριθμήσεων των τυπωθέντων βιβλίων με το σύνολο των θεωρημένων εντύπων και επιπλέον θα πρέπει με το σημείωμα θεώρησης να γνωστοποιείται στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., το είδος του βιβλίου και καταστάσεων που θα εκτυπωθούν, ενώ θα πρέπει να αναγράφεται στην πράξη θεώρησης, κατά τη θεώρηση από τη Δ.Ο.Υ. το όνομα και ο σκοπός όλων των βιβλίων και των καταστάσεων.

Στο ενιαίο έντυπο δεν είναι απαραίτητη η αναγραφή των στοιχείων του επιτηδευματία.

Με νέες διατάξεις όμως (παρ. 21 του άρθρου 43 Ν. 2214/1994) δόθηκε η δυνατότητα στον επιτηδευματία να εκτυπώνει μεταγενέστερα από το ήδη θεωρημένο ενιαίο έντυπο, κάθε άλλο βιβλίο ή κατάσταση για το οποίο δεν είχε δηλωθεί η θεώρηση του με το αρχικό σημείωμα θεώρησης. Η δυνατότητα αυτή δόθηκε με την προϋπόθεση ότι ο επιτηδευματίας θα γνωστοποιήσει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την εκτύπωση του νέου βιβλίου ή της κατάστασης από το ενιαίο έντυπο από το χρόνο της εκτύπωσής τους.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει 12μηνο χρονικό διάστημα.

Μπορεί όμως η διαχειριστική περίοδος να περιλαμβάνει και χρονικό διάστημα ως εξής:

α. μικρότερο του 12μηνου στις περιπτώσεις ενάρξεως, λήξεως ή διακοπής των εργασιών του επιτηδευματία,

β. μεγαλύτερο του 12μηνου μέχρι και 24μηνο κατά την έναρξη των εργασιών του επιτηδευματία που τηρεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Το υπερδωδεκάμηνο εισόδημα (κέρδος ή ζημιά) μιας ατομικής επιχείρησης ή Α.Ε. ή Ε.Ε. δεν φορολογεί ολόκληρο στο έτος που λήγει η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, αλλά κατανέμεται σε δύο διαχειριστικές περιόδους, τη μικρότερη και τη μεγαλύτερη, για τις οποίες ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση για κάθε μια αντίστοιχα.

Η μια (της μικρότερης) αφορά το εισόδημα της πρώτης περιόδου που φορολογείται στο οικονομικό έτος που ακολουθεί την παρούσα περίοδο και μια για το εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου που φορολογείται στο αμέσως επόμενο οικονομικό έτος.

Και οι δύο δηλώσεις υποβάλλονται ταυτόχρονα μαζί με τις αντίστοιχες δύο δηλώσεις κάθε εταίρου που δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης (μεγαλύτερης) περιόδου.

Η ζημιά (αν υπάρξει) μπορεί να μεταφερθεί για συμπληρωστικό στα πέντε οικονομικά έτη που ακολουθούν τη μικρότερη και τη δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο αντίστοιχα.

Όσο αναφορά τις Α.Ε. ως έναρξη διαχειριστικής περιόδου θεωρείται εκείνη της καταχώρησης στο Μητρώο Α.Ε. για τις Ε.Π.Ε. εκείνη της δημοσίευσης του καταστατικού στο ΦΕΚ ενώ για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. εκείνη της δημοσίευσης του καταστατικού στο Πρωτοδικείο.

Ως διαχειριστική περίοδος έναρξης θεωρείται και εκείνη όπου ο επιτηδευματίας άρχισε να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, λόγω αύξησης του ύψους των ακαθάριστων αποδοχών του. Επίσης όταν ένας επιτηδευματίας κάνει έναρξη εργασιών και επιθυμεί την προαιρετική τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας, ενώ ανήκει στην δεύτερη η πρώτη χρήση μπορεί να είναι υπερδωδεκάμηνη.

Αν όμως ο επιτηδευματίας σε διαχειριστική περίοδο μεταγενέστερη της πρώτης από της έναρξεως των εργασιών του, αρχίζει προαιρετικά να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας τότε αυτή η διαχειριστική του περίοδος δεν μπορεί να ξεπεράσει το 12μηνο.

Οι επιτηδευματίες με βιβλία Α' ή Β' ή Γ' κατηγορίας κλείνουν τη διαχειριστική περίοδο στις 31/12 κάθε χρόνου, ενώ στη Γ' κατηγορία υπάρχει η δυνατότητα και στις 30/6.

ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Ο επιτηδευματίας που τηρεί τρίτης κατηγορίας βιβλία υποχρεούται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 17 να προβαίνει σε λεπτομερή καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας (το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού, του βοηθητικού και της καθαρής περιουσίας).

Όμως και οι επιτηδευματίες με βιβλία δεύτερης κατηγορίας μπορούν να τηρήσουν βιβλίο απογραφών εκτός από αυτούς που απαλλάσσονται (ΠΟΛ. 1283/21-12-1994). Η τήρηση του όμως αφορά μόνο τα εμπορεύματα, τις πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας και τα έτοιμα προϊόντα. Ο χρόνος ενημέρωσής τους είναι ίδιος εκείνων των βιβλίων τρίτης κατηγορίας (20^η Φεβρουαρίου για την ποσοτική καταγραφή των αγαθών και 31^η Μαρτίου για την αποτίμηση τους).

Όταν πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας όπως επίσης και η Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. που προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση οφείλει να συντάξει απογραφή έναρξης στην αρχή της πρώτης διαχειριστικής περιόδου στο βιβλίο απογραφών.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής περιόδου, η οποία ακολουθεί την σύνταξη της απογραφής είναι ένα από τα σοβαρότερα λογιστικά θέματα τα οποία έχουν και φορολογικές προεκτάσεις.

Με την αποτίμηση προσδιορίζεται σε δεδομένη χρονική στιγμή η αξία (χρηματική) της επαγγελματικής περιουσίας της οικονομικής μονάδας και όταν γίνεται κατά την απογραφή τέλους χρήσης εξ' αυτής προσδιορίζεται και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά). Από τον τρόπο της αποτίμησης εξαρτάται, τόσο ο ακριβής προσδιορισμός της επαγγελματικής περιουσιακής κατάστασης, όσο και ο ακριβής προσδιορισμός του αποτελέσματος.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Ο ισολογισμός σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, απεικονίζει σε δεδομένη στιγμή την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Από πλευράς διαδικασίας προσδιορισμού των αποτελεσμάτων αποτελεί την κορυφαία πράξη που ακολουθεί την καταμέτρηση (απογραφή) και αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 1 οι επιτηδευματίες που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας υποχρεούνται να συντάσσουν και να καταχωρούν

στο βιβλίο απογραφών, για κάθε διαχειριστική περίοδο ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσματικών και κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 Ε.Γ.Λ.Σ.).

Οι πράξεις του ισολογισμού και το κλείσιμο αυτού, περατούνται εντός των παρακάτω προθεσμιών:

α. εντός 3 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού κώδικα και αστικές εταιρείες,

β. εντός 4 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς,

γ. εντός 6 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΓΕΝΙΚΑ

Α. Εισόδημα από ακίνητα (Α' - Β' πηγής)

Ε ισόδημα από ακίνητα (Α' - Β' πηγή) είναι αυτό που προκύπτει κάθε έτος από εκμίσθωση (γηπέδων που χρησιμοποιούνται σαν αποθήκες, εργοστάσια αυτοκινήτων κ.α.), επίταξη, ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών και γαιών (δάση, πηγές, λατομεία, ιχθυοτροφεία και κάθε είδους εκτάσεις, οι οποίες έχουν υλικά για εκμετάλλευση) που αποκτούνται από τον ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή ή χρήστη, εφ' όσον τελικά η αξία του έργου περιέχεται στις εν λόγω επιχειρήσεις (Σ.Τ.Ε. 3188/1991).

Β. Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγής)

Εισόδημα από κινητές αξίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 Π.Δ. 3323/55, είναι το εισόδημα που αποκτάται κάθε οικονομικό εκτός από το δικαιούχο, το οποίο προκύπτει:

α. Από μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών Α.Ε., από ομολογίες και χρεώγραφα γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών Ν.Π.Δ.Δ. ή άλλων επιχειρήσεων από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και από αμοιβές και ποσοστά που δίνονται στους διευθυντές και διαχειριστές των Α.Ε. και δεν αποτελούν μέρος του μισθού τους.

β. Από μερίσματα και τόκους που προέρχονται από τους πιο πάνω τίτλους αλλοδαπής προέλευσης.

γ. Από κέρδος που προέρχεται από αμοιβαία κεφάλαια.

δ. Από κέρδη Α.Ε. που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Γ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής)

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.Α. 3323/55, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι:

α. Το κέρδος που αποκτάται από μια ή περισσότερες ατομικές ή εταιρικές επιχειρήσεις εμπορικές, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος που δεν είναι ελεύθερο.

β. Το κέρδος από την άσκηση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά.

γ. Τα καταβαλλόμενα ποσά από τους συνεταιρισμούς, στα μέλη τους με τη μορφή μερισμάτων ή αμοιβών.

δ. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που γίνονται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

ε. Ο μισθός ή οποιαδήποτε αμοιβή δίνει στους εταίρους τους μια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης.

στ. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου διαχειριστική της Ε.Π.Ε.

ζ. Ο μισθός που καταβάλλεται από Α.Ε. στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας, εφ' όσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ι.Κ.Α.

η. Η αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου μιας επιχείρησης.

Δ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' πηγής)

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων. Ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει την έννοια της γεωργικής επιχείρησης. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στις γεωργικές επιχειρήσεις περιλαμβάνονται οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, δασικές κ.λ.π. (άρθρο 25 του Π.Δ. 129/98).

Ε. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (Στ' πηγής)

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλα αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Στ'. Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και κάθε άλλη πηγή (Ζ' πηγής)

Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος του γιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή - προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναολιστή κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

Σαν εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών περιλαμβάνονται και κάθε άλλη αμοιβή που καταβάλλεται σε ελεγκτές Α.Ε., εκκαθαριστές, διαιτητές, πραγματογνώμονες, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονόμων, σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα, στο ή στη σύζυγο λόγω διατροφής (έπειτα από δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη), σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε επιτροπές και συμβούλια από το Δημόσιο, Ν.Π.Ι.Δ., Ν.Π.Δ.Δ. σωματεία, ιδρύματα, οργανισμούς.

Έννοια εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση, εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιονδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελεύθερα επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 34 (τεχνικές επιχειρήσεις) των οποίων το καθαρό κέρδος βρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας του ακινήτου, το οποίο πουλήθηκε και της αγοραίας αξίας της κατ' αυτού αγοράς. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώληση οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες είχαν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας της, πριν από την κατάτμηση ή την ρυμοτόμηση. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

γ. Τα ποσά που καταβάλλονται με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβή στα μέλη τους, οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.

δ. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

ε. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του εταίρου διαχειριστή, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 64 του παρόντος και του άρθρου 109.

στ. Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωση εργασίας ή εντολής, εφ' όσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικών συμβουλίου

είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, (Ι.Κ.Α.) ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

ζ. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε εφ' όσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Προκειμένου για τον υπολογισμό του υπερτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

η. Οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 25 (τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές και τόκοι πωλήσεων εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρου).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

(Άρθρο 34 Ν. 2238/1994)

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

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το καθορισμένο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

• Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα στο διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

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

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 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 υποχρέων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

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

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).

Δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής οικοδομής.

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

α. Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, γενικώς ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

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

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

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

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

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

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

- Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου.
- Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου.
- Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει στους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).

Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανή δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 δεν εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφ' όσον υποβάλλουν στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας για το σκοπό αυτόν ανέκκλητη δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από την έναρξη λειτουργίας τους.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας και η έναρξη της διαδικασίας κατάρτισης των προγραμμάτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1003/1971 (ΦΕΚ 198 τ. Α') ή του Ν. 947/1979 (ΦΕΚ 169 τ. Α') ή του Ν. 1337/1993 (ΦΕΚ 33 Α').

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Έννοιες τεχνικών επιχειρήσεων - τεχνικών έργων

Με τον όρο *τεχνικές επιχειρήσεις* νοούνται οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση εργασιών κατασκευής τεχνικού έργου, που συνδέεται με το έδαφος. Οι εργασίες αυτές μπορεί να αφορούν όλα τα στάδια κατασκευής του έργου ανεξάρτητα αν οι επιχειρήσεις αυτές διαθέτουν ή όχι ειδικά πτυχία εργολάβου ή υπεργολάβων ή αν χρησιμοποιούν ή όχι δικά του συνεργεία, για την εκτέλεση των έργων, εφ' όσον τελικά η αξία του έργου περιέχεται στις εν λόγω επιχειρήσεις (Σ.Τ.Ε. 3188/1991).

Ως *τεχνικά έργα* θεωρούνται τα πάσης φύσεως οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιΐας, γεφυροποιΐας, σιδηροδρόμων και εν γένει έργα υπαίθρου και όχι η κατασκευή βιοτεχνικών και βιομηχανικών προϊόντων.

Επίσης έχει γίνει δεκτό ότι, επί οικοδομικών κυρίως εργασιών, ως τεχνικά έργα θεωρούνται και οι εργολαβίες που αφορούν εκσκαφές, κατεδαφίσεις, λιθοδομές, αμμοκονιάσματα, υδροχρωματισμούς, διακοσμήσεις, κατασκευές μπετόν αρμέ, πλακοστρώσεις, διάνοιξη οδών, διαμόρφωση χώρων και δημιουργίας πρασίνου κ.λ.π. συνδεδεμένων πάντοτε με το έδαφος επί του οποίου ανεγείρονται (Υπ. Οικονομικών εγκ. 173/1957, Α' 1241/19587, Ν. 99/1668, Ν. 1831/1986, Α 3948/1975 κ.α. Στ.Ε 2820/1978, 3685/87/1985, 28-77-78/1989 κ.α.)

Επιπλέον ως τεχνικό έργο θεωρείται κατά τη διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών και η εργασία προσθήκης επί Υφισταμένου είδη πράγματος ανεξάρτητα αν τα συνδεδεμένα θα αποτελούν ενιαίο πράγμα ή όχι.

Στις ανώτερες έννοιες δεν περιλαμβάνονται κατ' αρχήν αυτοί που ακούν εμπορική ή

βιοτεχνική επιχείρηση και οι προμηθευτές οικοδομικών προϊόντων και αν ακόμη κατά τις συναλλακτικές συνήθειες, πλην των πωλήσεων των προϊόντων της επιχείρησης των, εκτελούν και την παρεπόμενη εργασία της τοποθέτησεως αυτών, στο πλαίσιο του εκτελούμενου έργου. Τούτο γιατί στις περιπτώσεις αυτές το κύριο στοιχείο είναι η πώληση είδους και όχι η ανάληψη κατασκευής έργου.

Σημειώνεται ότι για να χαρακτηριστούν κάποιες εργασίες ως τεχνικά έργα (π.χ. ξυλουργικές υδραυλικές κ.α.) πρέπει να εκτελούνται επί ανεγειρόμενων οικοδομικών και έχουν σχέση με την κύρια εργολαβία της οικοδομής.

Δεν θεωρούνται επομένως τεχνικά έργα, όταν εκτελούνται επί οικοδομών με σκοπό τη συντήρηση ή επισκευή αυτών.

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται ως εξής:

- τις οικοδομικές επιχειρήσεις,
- τις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής, δημοσίων τεχνικών έργων,
- τις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων,
- τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις.

A. Οικοδομικές επιχειρήσεις

Οικοδομικές επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, δηλαδή αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων.

Κατά συνέπεια στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι επιχειρήσεις εκείνες που ανεγείρουν οικοδομές είτε δι' αναθέσεως των οικοδομικών εργασιών σε εργολάβους για λογαριασμό τους, είτε όταν οι ίδιες ανεγείρουν αυτές.

Στις οικοδομικές επιχειρήσεις που φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 34 δεν περιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων δηλαδή όσες ασχολούνται με την αγοραπωλησία ετοιμών οικοδομών, οι οποίες υπόκεινται σε φορολογία κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 για τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία τους.

Επιπλέον το Συμβούλιο Επικρατείας με την αριθμ. 1052/1984 απόφασή του, απεφάνθη ότι επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, ασκεί και αυτός που ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο μεμονωμένη οικοδομή, περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό άλλες μεν ιδιοκτησίες να πουλήσει άλλες δε να κρατήσει για τον εαυτό του.

Β. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων

Ως εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων θεωρούνται οι επιχειρήσεις που ως αντικείμενο εργασιών τους, έχουν την κατασκευή τεχνικών έργων του δημοσίου, των Δήμων και Κοινοτήτων, των Δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, των οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικότερα.

Γ. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων

Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών έργων είναι οι επιχειρήσεις που ως αντικείμενο δραστηριότητάς τους έχουν την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών.

Δ. Επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και η ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις

Είναι οι επιχειρήσεις εκείνες που εκτελούν μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις.

Έννοια εργολάβου - εργολαβικών επιχειρήσεων - εργολαβίας - υπερβολαβίας ακαθαρίστων εσόδων - χρόνου κτήσεως ακαθαρίστων εσόδων

Στις έννοιες των τεχνικών επιχειρήσεων συναντούμε και τους όρους: εργολαβία, εργολαβικές επιχειρήσεις, εργολαβία και υπερβολαβία των οποίων η έννοια παρατίθεται αμέσως τώρα:

- **Εργολάβος.** Σύμφωνα με τη διοίκηση (Υπ. Οικονομικών Α 6991/1971 ΠΟΛ. 214) ή εργολήπτης τεχνικών έργων, είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο έχει σαν κύριο επαγγελματική απασχόληση την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων, ήτοι οικοδομικών, λιμενικών, υδραυλικών, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργων υπαίθρου εν γένει ασχέτως εάν έχουν επαγγελματική στέγη ή όχι.

- **Εργολαβικές επιχειρήσεις** είναι όσες έχουν σαν αντικείμενο την εκτέλεση εργασιών κατασκευής τεχνικού έργου συνδεδεμένου μετά του εδάφους.

- **Εργολαβία** σύμφωνα με τον αστικό κώδικα (άρθρο 681) είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου, κατά την οποία ο μιν εργολάβος υποχρεούται στην εκτέλεση του έργου, ο δε εργοδότης στην καταβολή της συμφωνημένης αμοιβής (Υπ. Οικονομικών Α 6991/1971 ΠΟΛ 214).

- **Υπερβολαβία** υπάρχει όταν ο εργολάβος αναθέτει την εκτέλεση του έργου που έχει αναλάβει ή μέρος αυτού, σε άλλο πρόσωπο τον υπερβολάβο, ο οποίος αναλαμβάνει την κατασκευή του, έναντι ορισμένης αμοιβής χρησιμοποιώντας εργάτες τους οποίους πληρώνει ο ίδιος. Σ' αυτήν την περίπτωση ο μιν εργολάβος έχει θέση εργοδότη έναντι του υπερβολάβου, ο δε αρχικός εργοδότης δεν έχει κανένα δεσμό με τον υπερβολάβο (Υπ. Οικονομικών Α 6991/1971 ΠΟΛ 214).

- **Ακαθάριστα έσοδα** με την έννοια ακαθάριστα έσοδα, των τεχνικών επιχειρήσεων θα νοούνται τα ανταλλάγματα που αντιστοιχούν στη χρήση μιας εργασίας μέσα σε μια χρήση, ΜΕΙΩΜΕΝΑ με τα αντίστοιχα ποσά εγγυήσεων καλής εκτέλεσης του έργου.

Τα ποσά εγγυήσεων θεωρούνται έσοδα της χρήσης, κατά την οποία αποδίδονται όταν ο εργοδότης με βάση τη σύμβαση καταβάλλει ο ίδιος το φόρο εισοδήματος για λογαριασμό του εργολαβικού.

Το ποσό του φόρου, αποτελεί προσαύξηση του εργολαβικού τμήματος.

Όταν το έργο που έχει αναλάβει κάποιος ως ανάδοχος ή απ' ευθείας συμβασιούχος και το εισφέρει σε εταιρεία ή κοινοπραξία, στην οποία μετέχει τα ακαθάριστα έσοδα, θεωρείται ότι από την εταιρεία ή κοινοπραξία. Η δε εισφορά αυτή, δε θεωρείται ως υπεργολαβία.

Τα κέρδη που θα προκύψουν σ' αυτήν την περίπτωση (της εταιρείας ή κοινοπραξίας) θα κατανεμηθούν σε κάθε εταίρο ή κοινοπρακτούντα κατά το ποσοστό συμμετοχής του.

- *Χρόνος κτήσεως ακαθάριστων εσόδων ως χρόνος κτήσεως ακαθάριστου εσόδων* θεωρείται ο χρόνος της πιστοποίησης της εκτέλεσης εργασίας, απ' το Δημόσιο.

Αυτό γίνεται εφ' όσον συμπίπτει με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου, διαφορετικά ως χρόνος λαμβάνεται ο χρόνος εκδόσεως τιμολογίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4, στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων με κριτήριο το αντικείμενο εργασιών τους, οι κατασκευαστές ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων, των οποίων τα καθαρά κέρδη προσδιορίζουν με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος.

Στην τρίτη κατηγορία βιβλίων ανεξάρτητα από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων, εντάσσονται οι τεχνικές επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή Α.Ε. και Ε.Π.Ε. καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον η συμβατική τιμή προϋπολογισμού του κάθε έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

Για την έναρξη στην τρίτη κατηγορία βιβλίων λαμβάνεται υπ' όψιν το ποσό στο οποίο κατακυρώνεται το έργο και υπογράφεται η σύμβαση, δηλαδή λαμβάνεται υπ' όψιν η συμβατική τιμή. Τυχόν μετέπειτα τροποποιήσεις ή αναπροσαρμογές δεν λαμβάνονται υπόψη. Επίσης δεν λαμβάνονται υπόψη οι φόροι και άλλα δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, που επιβάλλονται ή περιέχονται στην αξία του έργου.

Όσον αφορά την υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας οι τεχνικές επιχειρήσεις θα κρίνονται με βάση τη συμβατική αξία του κάθε έργου χωριστά και όχι με βάση τη συνολική αξία των αναληφθέντων έργων. Έτσι για παράδειγμα τεχνική επιχείρηση που έχει αναλάβει ένα δημόσιο έργο ύψους 150.000.000 δρχ. και δεύτερο έργο αξίας 100.000.000 δρχ. δεν θα υποχρεωθεί στην τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας.

Αν όμως το δεύτερο έργο ήταν αξίας από 250.000.000 δρχ. τότε η επιχείρηση αυτή έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας για το δεύτερο έργο, ενώ για το πρώτο μπορεί να τηρεί βιβλίο εσόδων εξόδων ή ιδιαίτερους λογαριασμούς στα τηρούμενα για το δεύτερο έργο βιβλία τρίτης κατηγορίας.

Η υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας όταν η συμβατική αξία του αναλαμβανόμενου δημοσίου έργου ξεπερνά τα 250.000.000 δρχ. αφορά πάντοτε την επιχείρηση που κατασκευάζει το έργο και όχι τον ανάδοχο, που μπορεί να είναι άλλη επιχείρηση. Συνεπώς, στις περιπτώσεις που δημόσιο έργο αναλαμβάνεται από τεχνική επιχείρηση, η οποία στη συνέχεια εισφέρει για εκτέλεση, το έργο αυτό σε άλλη επιχείρηση, με τη δική της ή μη συμμετοχή, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας δεν ισχύει για την ανάδοχο επιχείρηση, υπάρχει όμως υποχρέωση για την επιχείρηση που εκτελεί το έργο.

Σε περίπτωση που τεχνική επιχείρηση εκτελεί **τμήμα** δημόσιου τεχνικού έργου αξίας κάτω των 250.000.000 όταν η συνολική αξία του έργου ξεπερνά τα 250.000.000 η τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας, δεν είναι υποχρεωτική.

Ο χρόνος έναρξης της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας των κάθε μορφής τεχνικών επιχειρήσεων, ξεκινά από την ανάληψη του έργου (υπογραφή σύμβασης) και λήγει για τις μεν κοινοπραξίες μέχρι την οριστική παράδοση του έργου, την ολοκλήρωση δηλαδή του σκοπού της κοινοπραξίας για τις δε λοιπές τεχνικές επιχειρήσεις (εκτός Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία παραδόθηκε οριστικά το έργο.

Τήρηση πρόσθετων βιβλίων

Από 1-6-1993 (Απ. Υπ. Οικονομικών 1060875/28-4-1993 ΠΟΛ. 1171) οι Κοινοπραξίες κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων που εκτελούν ή αναλαμβάνουν Δημόσια έργα προϋπολογισμού άνω των 250.000.000 (όριο τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας Κ.Β.Σ.) τηρούν και τα εξής πρόσθετα βιβλία:

- **Βιβλίο απογραφών** (σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Β.Σ.). Οι Κοινοπραξίες που ήδη λειτουργούν θα τηρήσουν βιβλίο απογραφών από 31-12-1993.

• **Βιβλίο ταμείο** στο οποίο θα καταχωρούνται όλες οι επαγγελματικές εισπράξεις και πληρωμές της Κοινοπραξίας. Η καταχώρηση γίνεται κατά την ημέρα της διενέργειας των ταμειακών πράξεων (άρθρο 17 παρ. 2α Κ.Β.Σ.).

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1283/21-12-1994 όσοι επιτηδευματίες έχουν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων) την κατασκευή ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων (τεχνικές επιχειρήσεις), απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών. Σε αντίθετη περίπτωση διατηρείται για τους επιτηδευματίες η υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών, τόσο για τις κύριες δραστηριότητές τους όσο και για τις δευτερεύουσες.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Π.Δ. 134/1996 από την απογραφή της 31-12-1996 η καταχώριση της απογραφής κατά ποσότητα και αξία (αποτίμηση) θα γίνεται μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου εκάστου έτους.

• **Βιβλίο παραγγελιών προκατασκευασμένων οικιών και άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιε' της παρ. 5 του άρθρου 10 όπως προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 2214/1994 ο κατασκευαστής προκατασκευασμένων οικιών υποχρεώθηκε από την 1-1-1995 να τηρήσει βιβλίο παραγγελιών κατασκευής για τις οικίες που κατασκευάζει.

Από την 1-8-1996 με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Π.Δ. 134/1996 διευρύνθηκε η εφαρμογή της παραπάνω διάταξης και στους κατασκευαστές άλλων προκατασκευασμένων κτισμάτων.

Η παραπάνω διάταξη περιλαμβάνει επίσης κάθε παραγγελλόμενο κατασκευασμένο κτίριο - οικοδόμημα (κατασκευή) τμήμα ή προσάρτημα αυτού ανεξάρτητα από το υλικό που χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή (σίδηρος, αλουμίνιο, ξύλο κ.α.) και από το σκοπό που θα χρησιμοποιηθεί (εργοστάσιο, κέντρο διασκέδασης, σχολείο κ.λ.π.). Το βιβλίο αυτό ενημερώνεται όχι μόνο με την παραγγελία για κατασκευή ολόκληρης οικίας κ.λ.π. αλλά και με την παραγγελία για κατασκευή τμήματος ή προσαρτήματος.

Δεν περιλαμβάνονται στις διατάξεις αυτές οι πρόχειρες κατασκευές περιπτέρων εκθέσεων ή τις διαμορφώσεις ή προσθήκες εσωτερικών χώρων γενικά. Επίσης δεν περιλαμβάνονται προκατασκευασμένα υλικά έργων (π.χ. κολώνες από μπετόν κ.λ.π.) (εγκ. 1082121/591/ΠΟΛ. 1206/17-7-1996).

Το βιβλίο αυτό τηρείται στην εγκατάσταση ή στις εγκαταστάσεις όπου περιλαμβάνονται οι παραγγελίες (ή γραφείο, ή εργοστάσιο, ή έκθεση).

Στο βιβλίο καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και διεύθυνση του πελάτη, η συνοπτική περιγραφή του είδους που παραγγέλλεται, η αξία που συμφωνείται, ο αριθμός του τιμολογίου ή της απόδειξης λιανικής πώλησης.

Υπόδειγμα βιβλίου παραγγελιών προκατασκευασμένων οικιών κ.λ.π.

| Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία | Διεύθυνση | Συνοπτική περιγραφή | Συμφωνηθείσα αξία | Αριθμός Α.Λ.Π. ή Τιμολογίου |
|--------------------------|------------------|-----------------------------------|-------------------|-----------------------------|
| Α. Βασιλόπουλος | Μάνης 3 Ρόδος | Οικία 120 τ.μ. Ξύλινα πατώματα | 18.000.000 | 43 |

• Βιβλίο έργων

Οι τεχνικές επιχειρήσεις προκειμένου να φθάσουν σε αποπεράτωση των αναλαμβανόμενων από αυτές, τεχνικών έργων ενδέχεται να έχουν υπό την κυριότητά τους αυτοκινούμενα μηχανήματα.

Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ιζ' της παραγράφου του άρθρου 10 θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης βιβλίου έργου από τους εκμεταλλευτές αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, για κάθε μηχανήμα όμως η τήρηση του ανωτέρου βιβλίου παρέλκει όσον αναφορά τους επιτηδευματίες που αναλαμβάνουν την κατασκευή έργων (δημοσίων ή ιδιωτικών) για τα μηχανήματα που χρησιμοποιούν, για την εκτέλεση τμήματος εργασιών (π.χ. εκσκαφές, επιχωματώσεις κ.λ.π.) που εμπίπτει στο συνολικό έργο, το οποίο είτε κατασκευάζουν οι ίδιοι ή Κοινοπραξίες που συμμετέχουν.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι τεχνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγιο για τη συνολική αξία κατασκευής τεχνικού έργου ανεξάρτητα εάν τα υλικά του κατασκευαστή ή του ιδιοκτήτη του έργου.

Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται αθεώρητο και άλλοτε θεωρημένο ανάλογα στις περιπτώσεις:

Αθεώρητο είναι:

- όταν τα χρησιμοποιούμενα υλικά, τα οποία ενσωματώνονται στο έργο ανήκουν στον εργολάβο με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο έργο,
- στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.α. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας.

Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και δελτίο αποστολής ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται όμως ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία με αποδέκτη τον κατασκευαστή του έργου (εργολάβο), στον οποίο ανήκουν και ο οποίος τα χρησιμοποιεί.

Θεωρημένο είναι:

- όταν το έργο ή η εγκατάσταση εκτελείται με υλικά που παρέχονται από τον εργοδότη, οπότε ο εργολάβος παρέχει μόνο υπηρεσίες,
- στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.α. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων εφ' όσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας, οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2δ του Κ.Β.Σ. θεωρείται ότι παρέχονται μόνο υπηρεσίες.

Σημειώνεται ότι υπάρχει και η δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί το ίδιο στέλεχος με τίτλο “ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ“ εφ’ όσον είναι θεωρημένο για όλες τις περιπτώσεις (τεχνικά έργα με ή χωρίς υλικά του εργολάβου).

Για τις προκαταβολές που δίδονται στον εργολάβο - κατασκευαστή δεν απαιτείται η έκδοση τιμολογίου.

Αν υπάρξει απώλεια - θάνατος του εργολάβου - κατασκευαστή του έργου, πριν από την τιμολόγηση του έργου, οι κληρονόμοι, οι οποίοι δεν συνεχίζουν την επιχείρηση του αποβιώσαντος, θα εισπράξουν το τίμημα που αντιστοιχεί στο εκτελεσθέν με υλικά του εργολάβου έργου, με βάση τιμολόγιο αγοράς (θεωρημένο από 1-7-1994) που θα εκδώσει ο καταβαλών το τίμημα (άρθρο 12 παρ. 5 Κ.Β.Σ.)

Τέλος σε περίπτωση που ο ανάδοχος τεχνικού έργου του δημοσίου εισφέρει το έργο σε εταιρεία ή Κοινοπραξία, στην οποία μετέχει και ο ίδιος εκδίδεται:

- α. τιμολόγιο από τον ανάδοχο προς τον κύριο του έργου,
- β. τιμολόγιο ίσης αξίας με αυτό του αναδόχου από την εταιρεία ή την Κοινοπραξία προς τον ανάδοχο.

Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου

Το τιμολόγιο εκδίδεται, όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί στη διανυθείσα διαχειριστική περίοδο.

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

Για τα δημόσια τεχνικά έργα εκδίδονται τιμολόγια από τον εργολήπτη - κατασκευαστή του έργου για τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσεως εργολαβικά ανταλλάγματα (εγγρ. 1012224/86/4-3-1994).

Σε κάθε περίπτωση ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο

είσπραξης του αντιτίμου και συνεπώς στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό αντάλλαγμα, εκδίδονται τιμολόγια (επί πιστώσει) στους προαναφερόμενους χρόνους.

Επίσης ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης τεχνικών έργων κ.α. δεν συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία τα υλικά μεταφέρθηκαν στον τόπο του έργου, εφ' όσον σκοπός της διακίνησή τους είναι η ενσωμάτωση, η τοποθέτηση κ.τ.λ. στο έργο και όχι η πώληση τους. Τα δελτία αποστολής που εκδίδονται για τον παραπάνω λόγο και ως παραλήπτη έχουν τον ίδιο τον εργολάβο - κατασκευαστή δεν είναι υποχρεωτικό να αναφέρονται στο εκδιδόμενο τιμολόγιο.

Περιεχόμενο τιμολογίου

Στο τιμολόγιο θα πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς και αναλυτικά το εκτελεσθέν έργο. Εάν όμως υπάρχει επιμέτρηση μπορεί να γίνεται παραπομπή σ' αυτή, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο, οπότε αρκεί σύντομη περιγραφή του έργου (εγκ. 117/1968 και εγκ. 3/1992 παρ. 12.5.3.).

Επίσης και στην περίπτωση που το τιμολόγιο παραπέμπει σε σύμβαση από την οποία προκύπτει η περιγραφή του έργου, δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή.

Αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για τεχνικά έργα ή εγκαταστάσεις σε ιδιώτες

Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις, ανάλογα με την περίπτωση εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών:

- *Αποδείξεις λιανικής πώλησης* εκδίδονται στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο έργο και οι οποίες από την 1-7-1994 είναι θεωρημένες (άρθρο 43 παρ. 2214/1994).

- *Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών* εκδίδονται:

- α. στις περιπτώσεις κατασκευής έργου ή εγκατάστασης με υλικά του εργοδότη,

β. στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφ' όσον χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου και η αξία των οποίων είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών είναι υποχρεωτικό να είναι πάντα θεωρημένες.

Χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών

Ο χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών στις περιπτώσεις τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων είναι ο χρόνος παράδοσης του έργου ή της εγκατάστασης. Αν το έργο δεν παραδοθεί στη χρήση που άρχισε η κατασκευή του, εκδίδεται η σχετική απόδειξη με τη λήξη της διαχειριστική περιόδου για το τμήμα του έργου που έχει κατασκευασθεί, ανεξάρτητα από την πληρωμή ή όχι της αξίας που αντιστοιχεί σ' αυτό.

Περιεχόμενο αποδείξεων λιανικής πώλησης και παροχής υπηρεσιών

Καθόσον αφορά το περιεχόμενο απαιτείται:

- Το ονοματεπώνυμο του πελάτη,
- Η διεύθυνση του πελάτη,
- Η περιγραφή του έργου αναλυτικά ή συνοπτικά, εφόσον γίνεται παραπομπή σε σύμβαση, από την οποία προκύπτει αναλυτική περιγραφή.

Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που αφορούν τεχνικά έργα δεν μπορεί να εκδίδονται από φορολογικές ταμειακές μηχανές, διότι αυτές δεν μπορούν να αποτυπώσουν όλα τα δεδομένα που περιλαμβάνονται στο περιεχόμενο των συγκεκριμένων αποδείξεων.

Συνεπώς σε κάθε περίπτωση για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα ή εγκαταστάσεις εκδίδονται θεωρημένες αποδείξεις (Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ.) χειρόγραφα ή μηχανογραφημένα.

Φ.Π.Α.

Επιβολή Φ.Π.Α. σε εργοληπτικές εταιρείες και κοινοπραξίες έργων για τα έσοδα από την εκτέλεση τεχνικών έργων του Δημοσίου κ.λ.π.

Οι εργολήπτες φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που αναλαμβάνουν την κατασκευή τεχνικών έργων του δημοσίου, δημοσίων επιχειρήσεων κ.α. υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση για τα έσοδα που απαιτούν από τη δραστηριότητά τους αυτή να συντάσσουν περιοδική εκκαθάριση Φ.Π.Α. και να επιδίδουν προσωρινή δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 1642/1986.

Στην περίπτωση που η κατασκευή του έργου δεν ενεργείται από τον εργολήπτη (ανάδοχο του έργου) αλλά από εταιρεία ή Κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο και της οποίας μέλος είναι και ο εργολήπτης, εκδίδεται θεωρημένο τιμολόγιο σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. από την εταιρεία ή Κοινοπραξία προς τον εργολήπτη (ανάδοχο).

Η αξία που αναγράφεται στο τιμολόγιο είναι η ίδια με αυτή που αναγράφεται στο τιμολόγιο του εργολήπτη προς τον εργοδότη (Δημόσιο κ.λ.π.). Επίσης στο τιμολόγιο αναγράφεται και ο αναλογών Φ.Π.Α.

Η κατασκευάστρια του έργου εταιρεία ή Κοινοπραξία στην περιοδική εκκαθάριση που συντάσσει και στην προσωρινή δήλωση που επιδίδει περιλαμβάνει στις εκροές της τα έσοδα που προκύπτουν από τα εκδοθέντα μέσα στη φορολογική περίοδο που αφορούν, τιμολόγια και του αναλογούντα σ' αυτές φόρο και στις εισροές της το σύνολο των εκπιπτόμενων δαπανών και του αναλογούντα σ' αυτές Φ.Π.Α.

Ο ανάδοχος του έργου που είναι μέλος της κατασκευάστριας εταιρείας ή Κοινοπραξία περιλαμβάνει στις εισροές της περιοδικής εκκαθάρισης και προσωρινής δήλωσή τους την αξία και το φόρο των τιμολογίων που λαμβάνει μέσα στη φορολογική περίοδο από την εταιρεία ή Κοινοπραξία και στις εκροές του την αξία και το Φ.Π.Α. με βάση τα εκδοθέντα απ' αυτόν τιμολόγια προς το Δημόσιο κ.λ.π.

Τα χρηματικά ποσά που εισπράττει ο ανάδοχος του έργου με βάση τα εκδοθέντα από τον ίδιο τιμολόγια προς το Δημόσιο κ.λ.π. δεν αποτελούν γι' αυτόν ακαθάριστα έσοδα για

την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36α παρ. 2 Ν.Δ. 3323/55, αλλά θεωρείται ότι αποκτώνται από την εταιρεία ή Κοινοπραξία.

ΑΣΦΑΛΙΣΗ (εγκ. 1060739/408/ΠΟΛ.1167/28-4-1993)

Εργολάβοι, υπεργολάβοι οικοδομικών και τεχνικών εργασιών

(Ν. 1880/1990)

Εργολάβοι, υπεργολάβοι οικοδομικών και τεχνικών εργασιών (Ν. 1880/1990) εφόσον μετέχουν σε εταιρεία με σκοπό την ανάληψη οικοδομικών και τεχνικών εργασιών ασφαρίζονται στο ΤΕΒΕ και μάλιστα ανεξάρτητα αν είναι ασφαλισμένοι παράλληλα στο ΙΚΑ για αυτοπρόσωπη εργασία που παρέχουν ως οικοδόμοι. Επίσης φυσικά πρόσωπα των παραπάνω κατηγοριών που αναλαμβάνουν έργα και δεν απασχολούνται αυτοπροσώπως σ' αυτά υπάγονται στην ασφάλιση του ΤΕΒΕ. Αν απασχολούνται αυτοπρόσωπα σε οικοδομικές ή τεχνικές εργασίες εξαιρούνται από την ασφάλιση του ΤΕΒΕ και υπάγονται στο ΙΚΑ. Εφ' όσον όμως διατηρούν επαγγελματική στέγη η εξαίρεση δεν ισχύει.

Μηχανικοί (άρθρο 3 Ν. 1027/1980). Οι μηχανικοί εφ' όσον ασχολούνται με την κατασκευή ιδιωτικών έργων ή με δραστηριότητες όπου πρωτεύοντα ρόλο έχει το εμπορικό κέρδος, π.χ. ανέγερση οικοδομής, συνεργείο αυτοκινήτων κ.λ.π. ασφαρίζονται στο ΤΕΒΕ. Εξαιρούνται από την ασφάλιση του ΤΕΒΕ αν ασχολούνται αποκλειστικά με την κατάρτιση μελετών ή την ανάλυση δημοσίων έργων. Τα μέλη του Τ.Ε.Ε. (αρχιτέκτονες, μηχανικοί, εργολήπτες δημοσίων έργων Α.Ν. 2326/1940) ασφαρίζονται στο Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Σ.

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΠΙΣΤΟΠΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ (Αποφ.1074046/5663/0014/31-3-93)

Προϋπόθεση για την εξόφληση πιστοποιούμενων λογαριασμών Δ.Σ. είναι η κατανομή του οφειλόμενου Φ.Π.Α. επί της αξίας των οικείων τιμολογίων που εκδόθηκαν στις προηγούμενες φορολογικές περιόδους του εκτελούμενου έργου. Η ύπαρξη της προϋπόθεσης θα αποδεικνύεται από σχετική βεβαίωση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η οποία θα χορηγείται μετά από σχετικό προσωρινό έλεγχο. Η απόφαση ισχύει από 1-8-1993.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ-ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ - ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ)

(Άρθρο 34 Ν. 2238/1994)

Ειδικός τρόπος προσδιορισμού των κερδών τεχνικών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 οι κάθε φύσεως τεχνικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (ατομικές επιχειρήσεις, εταιρείες και κοινοπραξίες, κοινωνικές ή αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα) φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο (τεκμαρτώς) με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Ο τρόπος αυτός προσδιορισμού των κερδών, καθιερώθηκε συνεπεία των δυσχερειών που υπάρχουν κατά τον προσδιορισμό των κερδών τους βάσει των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων τους. Ο τρόπος αυτός προσδιορισμού των κερδών έχει κριθεί νομολογιακός ότι δεν αντίκειται στο Σύνταγμα (ΣτΕ 4101/81, Υπουργείο Οικονομικών Ν. 1552/82).

Τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων, προσδιορίζονται πάντοτε εξωλογιστικά (τεκμαρτά) με τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, δηλαδή με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους, ο οποίος είναι καθορισμένος από το νόμο, στα ακαθάριστα έσοδά τους, τα οποία επίσης καθορίζονται από τις ειδικές αυτές διατάξεις και όχι βάσει των τηρούμενων βιβλίων, έστω και αν αυτά τηρούνται ως ακριβή (ΣτΕ 1148/1980, 3831/1981, Δ.Εφ. Αθ. 3425/1974).

Έτσι, το αποτέλεσμα των βιβλίων, κέρδος ή ζημία δεν λαμβάνεται υπόψη φορολογικώς σε καμιά περίπτωση, ακόμα και αν τα κέρδη των βιβλίων είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών προσδιορισμένων, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία των προηγούμενων ετών (Δ.Εφ. Αθ. 2931/1977).

Η μέθοδος αυτή του εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι υποχρεωτική από το νόμο και κατά συνέπεια τα αποτελέσματα των βιβλίων των τεχνικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, αγνοούνται σε κάθε περίπτωση (ΣτΕ 1148/1980).

Το καθαρό κέρδος που προκύπτει κατά τα ανωτέρω συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, με τις γενικές διατάξεις.

Τονίζεται ότι ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών αφορά μόνο τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση τεχνικών έργων. Τυχόν άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης δεν υπάγονται στον ειδικό προσδιορισμό των κερδών, ανεξάρτητα εάν έχουν δευτερεύοντα ή παρεπόμενο χαρακτήρα με την κύρια δραστηριότητα.

Στις μικτές επιχειρήσεις (π.χ. οικοδομικές και τουριστικές) όπως έγινε δεκτό και από το Συμβούλιο της Επικρατείας με την 4/1985 απόφασή του, οι δαπάνες διαχωρίζονται στους επί μέρους κλάδους και δεν γίνεται συμψηφισμός αυτών από τον έναν κλάδο στον άλλο.

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο σημείο οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες. Για κάθε μια από τις κατηγορίες των τεχνικών επιχειρήσεων όσον αφορά τα επιμέρους θέματα που άπτονται της φορολόγησης, παρατηρούμε τα εξής:

A. ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Ακαθάριστα έσοδα οικοδομικών επιχειρήσεων

Ως ακαθάριστα έσοδα οικοδομικών επιχειρήσεων λαμβάνονται:

α. Για περιοχές που ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού

Το τίμημα των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, δηλαδή αυτό

που προκύπτει με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται με τον αντικειμενικό προσδιορισμό, ως ακαθάριστο έσοδο, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνεται το τίμημα που αναγράφεται στα πωλητήρια συμβόλαια.

- **Χρόνος απόκτησης ακαθαρίστου εσόδου**

Χρόνος απόκτησης του ακαθαρίστου εσόδου των οικοδομικών επιχειρήσεων που λαμβάνεται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, ανεξάρτητα από το αν η είσπραξη του τμήματος γίνει σε μεταγενέστερο χρόνο.

Σε περίπτωση που έχει συνταχθεί μέσα σε συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε χρονικό διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθαρίστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Σε προσύμφωνα τα οποία έχουν συνταχθεί στο παρελθόν και έχει παρέλθει διετία να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, ως χρόνος απόκτησης θεωρείται το οικονομικό έτος 1991 (ημερολογιακό έτος 1990). Φορολογικώς τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται με την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου πώλησης του διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. ανεξάρτητα αν η είσπραξη του τμήματος γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο.

Σημειώνεται ότι στα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων κ.λ.π. δεν περιλαμβάνονται τυχόν πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν κατά την εξόφληση ληφθέντος δανείου από την οικοδομική επιχείρηση σε ξένο νόμισμα ή κατά την αποτίμηση των υποχρεώσεών της σε συνάλλαγμα κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Οι συναλλαγματικές αυτές διαφορές αποτελούν παρεπόμενο έσοδο για την οικοδομική επιχείρηση και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις. Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που από την εξόφληση των ανωτέρω δανείων ήθελαν προκύψει χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, οι διαφορές αυτές προκειμένου να προσδιοριστούν τα καθαρά

κέρδη της επιχείρησης δεν μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους 15% (Υπουργείο Οικονομικών 1038961/1996).

β. Για περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού

Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

- Η διαφορά μεταξύ του πιο πάνω φορολογηθέντος τμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 1587/1950 “περί Φ.Μ.Α.” ως αξία της οικοδομής λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει η οικοδομή κ.λ.π. κατά την ημέρα της μεταβιβάσεώς της, δηλαδή η τιμή που μπορεί να πωληθεί αυτή με κανονικές συνθήκες.

Ως πωλήσεις θεωρούνται, κατά ρητή διάταξη του νόμου και οι απευθείας γενόμενες από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

2. Ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν κατά τη διάλυση οικοδομικών εταιριών, κοινοπραξιών και κοινωνιών

Θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η αντικειμενική αξία ή η πραγματική αξία (αγοραία αξία), κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων κ.λ.π. που περιέρχονται στα μέλη ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας ή αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το χρόνο που διαλύεται η εταιρεία ή η κοινοπραξία.

Σύμφωνα με την 1068/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. στην έννοια του άρθρου πώλησης των διατάξεων του άρθρου 34 περιλαμβάνεται κάθε μεταβιβαστική των

διαμερισμάτων και λοιπών χώρων της πολυκατοικίας πράξη, δηλαδή πώληση, εισφορά σε εταιρεία, ανταλλαγή κ.λ.π. και συνεπώς και η διανομή των εταιρικών ακινήτων στους εταίρους (ΣτΕ 1215/1983, Υπουργείο Οικονομικών Ν. 528/Π.Ο.Λ. 68/1977).

Το κέρδος που προσδιορίζεται με βάση τα έσοδα αυτά, φορολογείται με συντελεστή 35% στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας, κατά το έτος που διαλύεται, μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής.

Τα παραπάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση τεχνικών εταιρειών που η λύση τους επέρχεται λόγω λήξεως του χρόνου που αναφέρεται στο καταστατικό τους, ανεξάρτητα εάν τίθενται ή όχι σε εκκαθάριση.

Διευκρινίζεται ότι από πλευράς διοικήσεως του Υπουργείου Οικονομικών έχει γίνει δεκτό ότι δεν προσανξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της οικοδομικής επιχείρησης η αξία δωρουμένου από αυτή οικοδομήματος (διαμερίσματος, γραφείων κ.λ.π.) πολυώροφου οικοδομής που ανεγείρεται με σκοπό την πώληση (Υπουργείο Οικονομικών Φ. 140/Π.Ο.Λ. 201/1981).

3. Προσδιορισμός καθαρών κερδών οικοδομικών επιχειρήσεων

Εφαρμοστέος συντελεστής καθαρού κέρδους

Για την εξεύρεση των καθαρών κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζεται επί των ακαθαρίστων εσόδων συντελεστής καθαρού κέρδους 15%.

Προσαύξηση συντελεστής καθαρού κέρδους

Ο συντελεστής αυτός προσαυξάνεται:

- Κατά 100%, ήτοι ανέρχεται σε 30% σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων βιβλία και στοιχεία ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.
- Κατά ποσοστό μέχρι 60%, ήτοι να ορισθεί μέχρι 24%, σε περίπτωση κατά την οποία οι εμφανιζόμενες ως πραγματοποιηθείσες στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δαπάνες

κατασκευής των ανεγειρόμενων οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία προς το πραγματικό κόστος και κατασκευής αυτών.

Δεν θεωρείται κατά ρητή διάταξη του νόμου ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% επί του πραγματικού κόστους κατασκευής.

Διευκρινίζεται ότι από τα κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων δεν αφαιρείται καμιά δαπάνη, καθ' όσον αυτές έχουν ληφθεί υπόψη από τον νόμο κατά τον καθορισμό του ανωτέρου συντελεστή. Συνεπώς και οι τόκοι των δανείων των οικοδομικών επιχειρήσεων δεν αφαιρούνται από τα τεκμαρτώσ υπολογιζόμενα καθαρά κέρδη αυτών (Στ.Ε 1070/1983, 4243/1985, 1961/1986), ούτε και μπορούν να αποτελέσουν ζημία αυτών (Υπουργείο Οικονομικών 1041867/1990, Ν.Σ.Κ. 726/1984).

B. ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων

Το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή των τεχνικών έργων του Δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, των οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά, εξευρίσκεται τεκμαρτώσ, με χρήση συντελεστού καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων, ο οποίος είναι καθορισμένος από το νόμο σε ποσοστό 10%.

ι. Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτών τεχνικών έργων του Δημοσίου κ.λ.π.

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα δια των οικείων λογαριασμών πιστοποιούμενα, μέσα στη χρήση, εργολαβικά ανταλλάγματα, μειωμένα κατά τα ποσά εγγυήσεων καλής εκτέλεσης του έργου που παρακρατούνται από τον εργοδότη, τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης και την οποία αποδίδονται στην επιχείρηση.

Σαν ακαθάριστα έσοδα του αναδόχου εργολάβου δημοσίων έργων θεωρούνται το

σύνολο του εργολαβικού ανταλλάγματος που πιστοποιείται μέσα στη χρήση, άσχετα αν το έργο εκτελείται μόνο από αυτόν ή κατά ένα μέρος από υπεργολάβο ή και όλο από υπεργολάβο. Η τυχόν διπλή φορολογία της ίδιας φορολογητέας ύλης και στο πρόσωπο του υπεργολάβου, δεν ασκεί επιρροή (Στ.Ε 2651/1983, Στ.Ε 3560/1988).

Σε περίπτωση που ο χρόνος πιστοποίησης των εργασιών δεν συμπίπτει με το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), εκδίδεται το βραδύτερο εντός μηνός από κάθε προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση, ως χρόνος κτήσης των ακαθαρίστων εσόδων πρέπει να λαμβάνεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου.

ii. Εισφορά τεχνικού έργου σε εταιρεία ή κοινοπραξία

Σε περίπτωση εισφοράς του αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρεία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή στην οποία συμμετέχουν αποκλειστικά μόνο κάποια από τα μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα, θεωρούνται οικτώνται από την εταιρεία ή κοινοπραξία, της εισφοράς αυτής μη θεωρούμενης ως υπεργολαβίας.

Επομένως, στην περίπτωση αυτή νοείται ότι η κατασκευή του έργου δεν εκτελείται από τον ανάδοχο αυτού (εργολήπτη), αλλά από την εταιρεία ή κοινοπραξία που αναλαμβάνει την εκτέλεση τμήματος του έργου ή εργασίας.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις εισφοράς του αναληφθέντος έργου σε εταιρεία ή κοινοπραξία ο φόρος εργολάβων 3% που προκαταβλήθηκε στο όνομα ενός από τα μέλη της εταιρείας ή κοινοπραξίας που εισέφερε το έργο στην εταιρεία ή κοινοπραξία που το κατασκευάζει, εκπίπτει από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημά της και όχι από τον εισφέροντα το έργο (Υπ. Οικ. 1003200/96).

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση εισφοράς τεχνικού έργου του

Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων επιχειρήσεων κ.λ.π. όχι δε και σε περίπτωση εισφοράς ιδιωτικού τεχνικού έργου σε εταιρεία ή κοινοπραξία, έστω κι αν σε αυτή συμμετέχει ο ανάδοχος του έργου (Ε. 10357/1987).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία επιμέρους τμήματα του έργου που αναλήφθηκε εισφέρονται σε περισσότερες από μία εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει και ο ανάδοχος του έργου με την προϋπόθεση ότι η εισφορά των επιμέρους τμημάτων του αναληφθέντος έργου είναι εφικτή λόγω της αυτοτέλειας αυτών των τμημάτων από τεχνικής και οικονομικής πλευράς (Ν.Σ.Κ. 496/1989).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας.

Επίσης, τα παραπάνω εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας. Επομένως, τα προκύπτοντα από τον τρόπο αυτό έσοδα φορολογούνται στο επίπεδο του μέλους της εταιρείας ή κοινοπραξίας που εκτελεί, κατά περίπτωση το μέλος του έργου ή εργασίας που έχει εισφερθεί για το λόγο αυτό (Υπ. Οικ. 1060106/1996).

iii. Φορολογία κερδών κοινοπραξιών που ασχολούνται με εκτέλεση τεχνικών έργων

Οι κοινοπραξίες που συστήνονται με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., συνεπώς και οι κοινοπραξίες τεχνικών επιχειρήσεων, αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 ίδια υποκείμενα φορολογίας και φορολογούνται με συντελεστή 35%. Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα κέρδη των κοινοπραξιών και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτές.

Τα καθαρά φορολογητέα τους κέρδη, όπως αναφέρουμε πιο πάνω, προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Β.Σ., με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων τους και επομένως σε καμία περίπτωση δεν δύναται να αναγνωριστεί ζημία σε κοινοπραξία

που ασχολείται με την εκτέλεση τεχνικών έργων, έστω και αν αυτή προκύπτει από ελκρικινή βιβλία της τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Συνεπώς, φορολογικώς ούτε και στο μέλος της κοινοπραξίας δύναται να αναγνωρισθεί ζημία από τη συμμετοχή του σε αυτή. Συνεπώς, το μέλος της κοινοπραξίας είτε είναι φυσικό πρόσωπο, είτε νομικό πρόσωπο, δεν δικαιούται σε καμιά περίπτωση να συμψηφίσει το φόρο που κατέβαλε η κοινοπραξία, ο οποίος αναλογεί επί των κερδών, που προέρχονται από τη συμμετοχή του σε αυτή με το φόρο που του αναλογεί στα λοιπά εισοδήματά του ούτε και να ζητήσει την επιστροφή του (Υπ. Οικ. 1025709/1996).

2. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών εργοληπτικών επιχειρήσεων κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παρ. 3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, το καθαρό κέρδος των εργοληπτικών επιχειρήσεων, που ασχολούνται με την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών, εξουρίζεται τεκμαρτως, δια χρήσης συντελεστού καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους ορίζεται με την ανωτέρω διάταξη σε 12%.

Ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε μέσα στη χρήση.

3. Εργοληπτικές επιχειρήσεις ασχολούμενες με την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων

Ο νόμος, διακρίνει και την περίπτωση κατασκευής τεχνικού έργου, χωρίς να χρησιμοποιηθούν από την εργοληπτική επιχείρηση ίδια υλικά, οπότε ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του εκτελεσθέντος έργου, χωρίς την αξία των υλικών. Πρόκειται περί της συνήθους εργολαβίας στην πράξη, κατά την οποία ο ιδιοκτήτης του έργου ή της οικοδομής παρέχει στον εργολάβο τα υλικά της κατασκευής και αμοιβή για την εργασία του.

Στην περίπτωση αυτή, όπως είναι ευνόητο, ο συντελεστής καθαρού κέρδους είναι αυξημένος, ανέρχεται δε σε ποσοστό 25%.

Σε περίπτωση που ιδιωτικό τεχνικό έργο εκτελείται κατά ένα μέρος με υλικά του εργοδότη και κατά το υπόλοιπο με υλικά του εργολάβου, η διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών, με την αριθμ. Ε. 13505/ΠΟΛ. 214/1982 διαταγή της, ευθυγραμμισθείσα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (Στ.Ε 1176/1982), έκανε δεκτό ότι πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ακαθάριστων εσόδων, για να εξευρεθεί το τμήμα αυτών που αντιστοιχεί στην εκτέλεση έργου με υλικά του εργολάβου, στο οποίο θα εφαρμοστεί συντελεστής 12% και το τμήμα που αντιστοιχεί στην εκτέλεση έργου με τη χρησιμοποίηση υλικών του εργοδότη, στο οποίο θα εφαρμοστεί συντελεστής 25%.

Ο επιμερισμός αυτός, ενεργείται με κριτήριο την αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στο έργο, δηλαδή κατά την αναλογία της αξίας των υλικών του εργολάβου προς την αξία του συνόλου των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν (εργολάβου και εργοδότη) για την εκτέλεση του έργου.

4. Προσαύξηση συντελεστών καθαρού κέρδους

Σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου, οι πιο πάνω αναφερόμενοι συντελεστές καθαρού κέρδους 10%, 12% ή 25%, κατά περίπτωση, προσαυξάνονται:

- Κατά ποσοστό 100% ήτοι ανερχόμενοι αντιστοίχως σε 20%, 24% και 50%, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα προβλεπόμενα από το Κ.Β.Σ. βιβλία και στοιχεία ή τηρεί βιβλία κατώτερα από αυτά που ορίζει ο Κ.Β.Σ.

- Μέχρι ποσοστό 60% ήτοι ανερχόμενοι αντιστοίχως, σε 16%, 19,20% και 34% όταν οι εμφανιζόμενες ως πραγματοποιηθείσες στα βιβλία και στοιχεία δαπάνες κατασκευής των τεχνικών έργων ή οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία, έναντι του πραγματικού κόστους κατασκευής αυτών.

Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ πραγματοποιηθεισών δαπανών και πραγματικού κόστους είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους.

5. Εργοληπτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με γεωτρητικές εργασίες

α. Σύμφωνα με την 690/1984 γνωμοδότηση της Συνέλευσης Προϊσταμένων Νομικών Διευθύνσεων, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την Ε. 14991/267/ΠΟΛ. 205/31-10-1985 διαταγή, οι εργοληπτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με γεωτρητικές εργασίες χαρακτηρίζονται ως τεχνικές, με την προϋπόθεση όμως ότι, οι εργασίες που εκτελούν, τελούν σε συνδυασμό με προγραμματισμένη εκτέλεση περαιτέρω συναφούς τεχνικού έργου.

Στην περίπτωση αυτή για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους εφαρμόζονται αντίστοιχα οι συντελεστές 10%, 12% και 25% που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, ανάλογα με το είδος του εκτελούμενου τεχνικού έργου (Υπ. Οικ. 1129414/1995).

β. Επίσης, με τις 2820/1978 και 1964/1979 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κριθεί ότι οι εργασίες κατασκευής τεχνικού έργου περιλαμβάνεται και η εκτέλεση γεωτρήσεων, εφ' όσον αυτή είναι απαραίτητη για την εκτέλεση του τεχνικού έργου και συνεπώς αποτελούν το αρχικό στάδιο κατασκευής αυτού στο οποίο και εντάσσονται.

γ. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εκτέλεση γεωτρήσεων με σκοπό την ανεύρεση ή την άντληση νερού δεν αποτελεί τεχνικό έργο, καθ' όσον αυτές δεν αποτελούν στάδιο κατασκευής κάποιου τεχνικού έργου (Υπ. Οικ. 1083840/14-1-1993, Ε. 14-1-1993, Ε.14991/1985).

6. Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 και επί νομικών προσώπων

Κατά ρητή διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994, οι διατάξεις του άρθρου 34 εφαρμόζονται ανάλογα και για νομικά πρόσωπα, που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 101 του ίδιου νόμου ήτοι για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, τους συνεταιρισμούς του Ν. 602/1914, τις δημόσιες δημοτικές κ.λ.π. επιχειρήσεις, τις αλλοδαπές εταιρείες και αλλοδαπούς οργανισμούς κάθε φύσης, εφ' όσον τα πρόσωπα αυτά ασχολούνται με οικοδομικές και εργοληπτικές εργασίες.

7. Εξαιρέσεις από τον ειδικό προσδιορισμό κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων

Εξαιρούνται του ειδικού τρόπου προσδιορισμού των καθαρών κερδών:

- Η Εθνική Κτηματική Τράπεζα της Ελλάδος, για τις ανεγειρόμενες από αυτή οικοδομές προς διάθεση σε καταθέτες του Στεγαστικού Ταμειυτηρίου της.
- Οι επιχειρήσεις που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας και η έναρξη της διαδικασίας κατάρτισης των προγραμμάτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1003/1971 ή του Ν. 947/1979 ή του Ν. 1337/1983.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΣΧΟΛΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

1. Ειδικός τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 στον ειδικό τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων που αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου αυτού, υπάγονται και οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών, ανεξάρτητα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, εξευρίσκονται εξωλογιστικά με τη χρήση συντελεστών καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που αναφέρονται πιο πάνω (10%, 12% και 25%) μετά αντίστοιχων προσαυξήσεων, όπου συντρέχει περίπτωση, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις.

Δεν υπάγονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου, επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης

κατηγορίας Κ.Β.Σ., εάν μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη της λειτουργίας τους, υποβάλλουν στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ανέκκλητη δήλωση ότι επιθυμούν να φορολογούνται βάσει των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία τους.

Η δήλωση αυτή είναι δεσμευτική τόσο για την επιχείρηση όσο και για τη φορολογική αρχή και δεν ανακαλείται.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις αυτές, ανεξάρτητα εάν ασχολούνται με δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα, δικαιούνται να φορολογούνται με βάση τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία τους, όταν αυτά κρίνονται ως ακριβή και επαρκή ή εξωλογιστικά σε αντίθετη περίπτωση.

Σε περίπτωση αλλαγής κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων, δηλαδή από την πρώτη ή δεύτερη στην τρίτη κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. και ανεξάρτητα εάν η αλλαγή αυτή επιβάλλεται από το νόμο ή γίνεται προαιρετικά από τις επιχειρήσεις, για να φορολογηθούν με τον παραπάνω τρόπο, πρέπει να υποβάλλουν ανέκκλητη δήλωση στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., μέσα σε ένα μήνα από την ημερομηνία αλλαγής της κατηγορίας των τηρουμένων βιβλίων, ότι επιθυμούν να φορολογούνται με βάση τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία τους (Υπ. Οικ. 1049891/2-5-1996).

2. Προσδιορισμός καθαρών κερδών σε μικτές επιχειρήσεις

Κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών μικτών επιχειρήσεων και με την προϋπόθεση, ότι υπάρχουν κοινά γενικά έξοδα, τα αναλογούνται στους κλάδους των μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εργασιών έξοδα, εξευρίσκονται με επιμερισμό των γενικών εξόδων κατά το μέρος που αυτά βαρύνουν τις εργασίες κάθε κλάδου (π.χ. βάσει του απασχολούμενου σε κάθε κλάδο προσωπικού ή των πραγματοποιηθεισών ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου).

Είναι ευνόητο, ότι ο τρόπος επιμερισμού των γενικών εξόδων που προκρίθηκε και επιλέγει για πρώτη φορά πρέπει να ακολουθείται πάγια από την επιχείρηση.

Σε περίπτωση κατά την οποία, επιχείρηση ασχολείται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις και με την προϋπόθεση ότι έχει υποβάλει την ανωτέρω ανέκκλητη δήλωση, ασχοληθεί μεταγενέστερα και με εκτέλεση άλλων τεχνικών έργων, η

επιχείρηση αυτή θα εξακολουθήσει και μετά τη νέα της δραστηριότητα να φορολογείται για τις μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της (Υπ. Οικ. 1022377/20-7-1994).

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 όταν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των ανώνυμων εταιρειών συμπεριλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο, όπως π.χ. βάσει του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και παράλληλα λαμβάνει χώρα διανομή κερδών (μερίσματα, αμοιβές μελών ΔΣ κ.λ.π.), στα φορολογητέα κέρδη προστίθεται και το μέρος των κερδών που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Για τον προσδιορισμό των πιο πάνω κερδών που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη, ως βάση υπολογισμού λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου, όπως αυτά προκύπτουν από τον ισολογισμό.

Με βάση τις πιο πάνω διατάξεις για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων που έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, τα διανεμόμενα με οποιοδήποτε τρόπο κέρδη, ήτοι, μερίσματα, αμοιβές μελών ΔΣ, αναλήψεις κερδών της ΕΠΕ από τους εταίρους κ.λ.π., θεωρούνται ότι προέρχονται κατ' αναλογία από τα πέραν των τεκμαρτών κερδών που προκύπτουν από τα βιβλία τους και τα κέρδη που προσδιορίζονται κατ' ειδικό τρόπο (τεκμαρτά κέρδη).

Με την 1044770/ΠΟΛ. 1117/1993 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία καθορίζεται ο τρόπος της λογιστικής εμφάνισης των αποθεματικών που σχηματίζονται

μεταξύ άλλων και από προσδιορισθέντα κατ' ειδικό τρόπο έσοδα, οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης υποχρεούνται να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανέμητων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική χρήση.

Έτσι τα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, τεκμαρτά κέρδη, κατά το μέρος που δεν φορολογήθηκαν, πρέπει να εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό. 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

Ο δευτεροβάθμιος αυτός λογαριασμός πιστώνεται με το υπόλοιπο των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμεται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα εξής παραδείγματα:

Παράδειγμα Ι^ο

Έστω ότι η ανώνυμη τεχνική εταιρεία «Ήφαιστος» με μετοχές ανώνυμες κατά τη χρήση 1995 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει των βιβλίων της δρχ. 20.000.000 και ότι τα φορολογητέα καθαρά κέρδη (τεκμαρτά) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, ανέρχονται σε 8.000.000 δρχ. Έστω ότι η εταιρεία διανέμει μερίσματα στους μετόχους της δρχ. 5.000.000 και αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου 1.000.000 δραχμές, ήτοι συνολικά 6.000.000 δραχμές.

Με βάση τα στοιχεία αυτά, τα φορολογητέα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας προσδιορίζονται ως εξής:

Με βάση τα πιο πάνω έχουμε:

- Σύνολο κερδών προσδιορισθέντων κατ' ειδικό τρόπο (τεκμαρτά): 8.000.000

Πλέον

- Μέρος των επιπλέον κερδών: 12.000.000 δρχ. που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη των 6.000.000 δρχ., $6.000.000 \times 12.000.000 : 20.000.000 = 3.600.000$

Πλέον

- Φόρος που αναλογεί στα 3.600.000 δρχ., $3.600.000 \times 40/60 = 2.400.000$ δρχ. 6.000.000.

Σύνολο φορολογητέων κερδών: 14.000.000

Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου δρχ.: $14.000.000 \times 40\% = 5.600.000$

- Λογαριασμός 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» δρχ. 6.000.000.

Παράδειγμα 2^ο

Έστω ότι η οικοδομική ανώνυμη εταιρεία «Σπύρος Μανουσάκης και Σια» εγκατεστημένη στην Αθήνα πραγματοποίησε στη διαχειριστική περίοδο 1/1/1995-31/12/1995, καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού δρχ. 140.000.000. Οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές στο σύνολό τους.

Τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 τεκμαρτά κέρδη ανέρχονται σε 80.000.000 δραχμές. Οι πωλήσεις βάσει οριστικών συμβολαιογραφικών εγγράφων, από διαμερίσματα, γραφεία και καταστήματα, ανήλθαν στο ποσό των 533.000.000 δρχ. περίπου.

Η εταιρεία προέβη μέσα στη χρήση 1995, σε αντικατάσταση μέρους των μηχανημάτων της και του λοιπού της εξοπλισμού αγοράζοντας νέα μηχανήματα συνολικής αξίας 60.000.000 δραχμών.

Η πρόταση του ΔΣ προς τη Γενική Συνέλευση των μετοχών σχετικά με τη διανομή, περιλαμβάνει τα εξής:

- Τη διανομή στους μετόχους μερίσματος δρχ. 35.000.000
- Την καταβολή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. δρχ. 15.000.000
- Το σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης επενδύσεων Ν. 1892/90.

Στην εταιρεία έχει παρακρατηθεί φόρος εργολάβων δρχ. 6.000.000.

Με βάση τα στοιχεία αυτά τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας και ο σχηματισμός της αφορολόγητης έκπτωσης προσδιορίζονται ως κατωτέρω:

ι) Προσδιορισμός καθαρών κερδών

- Σύνολο δηλωθέντων καθαρών κερδών ισολογισμού 31-12-1995 δρχ. 140.000.000
- Σύνολο δηλωθέντων τεκμαρτών κερδών δρχ. (δρχ. 533.000.000 x 15% = 80.000.000 στρογγ.) 80.000.000.

Προστίθενται

Το μέρος των επιπλέον κερδών των βιβλίων (δρχ. 140.000.000 μείον 80.000.000 = 60.000.000) που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη των 50.000.000 δρχ., $50.000.000 \times 60.000.000 : 140.000.000 = 21.428.571$.

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο ποσό των 21.428.571 δρχ.

$$21.428.571 \times 35/65 = 11.538.461 \text{ δρχ. } 32.967.032.$$

Σύνολο κερδών 112.967.032.

ιι) Προσδιορισμός αναγνωρισμένης προς έκπτωση αξίας επενδύσεων

Αξία επένδυσης $60.000.000 \times 60\% = 36.000.000$

ιιι) Υπολογισμός αφορολόγητης έκπτωσης Ν. 1892/1990

Σύνολο αναμορφωθέντων κερδών δηλώσεων δρχ. 112.967.032

Μείον διανεμόμενα κέρδη:

- Μερίσματα δρχ. 35.000.000
- Αμοιβές Δ.Σ. 15.000.000

Σύνολο 50.000.000

Πλέον φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη $50.000.000 \times 35/65 =$ δρχ. 26.923.077, 76.923.077.

Υπόλοιπο αδιανεμήτων κερδών 36.043.955.

Επομένως η εταιρεία να σχηματίσει αφορολόγητη έκπτωση επενδύσεων Ν. 1892/1990 δρχ. $36.043.955 \times 60\% = 21.626.373$.

Ακάλυπτη αξία επενδύσεων την 1-1-1996 δρχ. $(36.000.000 - 21.626.373) = 14.373.627$.

iv) Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Σύνολο αναμορφωθέντων κερδών δηλώσεων (ως ανωτέρω παρ. ι 112.967.032).

Αφαιρούνται:

Αφορολόγητη έκπτωση Ν. 1892/1990 δρχ. 21.626.373

Φορολογητέα κέρδη στο όνομα της εταιρείας 91.340.659.

v) Υπολογισμός φόρου

Φορολογητέα κέρδη: δρχ. $91.340.659 \times 35\% = 31.969.230$

Μείον: Παρακρατηθείς φόρος 6.000.000

Υπόλοιπο φόρου: 25.969.230

Πλέον: Προκαταβολή φόρου οικον. Έτους 1997

δρχ. $31.969.230 \times 50\% - 6.000.000$ παρακ. φόρος 9.984.615

Σύνολο οφειλής 35.953.845

Παράδειγμα 3^ο

Έστω ότι η Τεχνική Ομόρρυθμη εταιρεία «Γ. ΣΟΦΟΣ και ΣΙΑ» εγκατεστημένη στην Αθηνά πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστικής περίοδο 1.1.1995 - 31.12.1995 καθαρά κέρδη ισολογισμού 20.000.000 δρχ.

Κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα:

α. Από την κατασκευή ενός κοινοτικού δρόμου δρχ. 20.000.000

β. Από τη κατασκευή ενός εργοστασίου της Α.Ε. «ΚΥΚΝΟΣ» με υλικά της Ο.Ε. δρχ. 60.000.000

γ. Από την ανταλλαγή ενός καταστήματός της με οικόπεδο της ΕΠΕ «Χ. και ΣΙΑ» δρχ. 12.000.000

δ. Από την πώληση διαμερισμάτων και καταστημάτων από πολυκατοικία που κατασκεύασε η ίδια:

- Με συμβόλαιο οριστικά δρχ. 68.000.000
- Με προσύμφωνο δρχ. 40.000.000

Σύνολο 108.000.000

Στην εταιρεία συμμετέχουν τέσσερις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής 25% ο καθένας. Κατά τη διάρκεια της εταιρικής χρήσης δύο εκ των εταίρων έλαβαν με τη μορφή προκαταβολή, έναντι των κερδών της χρήσεως 3.000.000 δρχ. ο καθένας. Στα έσοδα της εταιρείας περιλαμβάνονται και έσοδα από ενοίκια δύο διαμερισμάτων της δρχ. 4.000.000. Στην εταιρεία έχει παρακρατηθεί φόρος εργολάβων 400.000 δρχ.

Η εταιρεία πραγματοποίησε παραγωγικές επενδύσεις σε καινούργια μηχανήματα αξίας 40.000.000 δρχ. τα οποία υπήγαγε στο καθεστώς του Ν. 1892/1990.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα οι φορολογικές υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρείας διαμορφώνονται ως κατωτέρω:

I) Προσδιορισμός τεκμαρτών κερδών

Καθαρά κέρδη από:

α. Κοινοτικά έργα δρχ. $20.000.000 \times 10\% = 2.000.000$

β. Ιδιωτικά έργα δρχ. $60.000.000 \times 12\% = 7.200.000$

γ. Από πωλήσεις διαμερισμάτων $(68.000.000 + 12.000.000)$ δρχ. $80.000.000 \times 15\% = 12.000.000$

Σύνολο τεκμαρτών δρχ. 21.200.000

II) Προσδιορισμός αναγνωρισμένης προς έκπτωση αξίας επενδύσεων

Αξία επενδύσεων δρχ. $40.000.000 \times 60\% = 24.000.000$

III) Υπολογισμός αφορολόγητης έκπτωσης

Σύνολο τεκμαρτών κερδών δρχ. 21.200.000

Μείον αναληφθέντα κέρδη δρχ. 6.000.000

Υπόλοιπο μη αναληφθέντων κερδών δρχ. 15.200.000

Επομένως η εταιρεία δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητη έκπτωση Ν. 1892/1990
 δραχ. $15.200.000 \times 60\% = 9.120.000$

Υπόλοιπο ακαλύπτου αξίας επενδύσεων την 1-1-1996 δραχ. $(24.000.000 - 9.120.000)$
 14.880.000

IV) Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

Σύνολο τεκμαρτών κερδών δραχ. 21.200.000

Πλέον: Εισόδημα (κέρδος) από ακίνητα

δραχ. $4.000.000$ μείον $10\% = 4.000.000 - 400.000$ δραχ. 3.600.000

Σύνολο κερδών χρήσεως δραχ. 24.800.000

Μείον: Αφορολόγητη έκπτωση Ν. 1892/1990 δραχ. 9.120.000

Υπόλοιπο κερδών: δραχ. 15.680.000

Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή

δραχ. $15.680.000 \times 50\% = 7.840.000$

Α' εταίρος δραχ. $7.840.000 \times 25\% = 1.960.000$

Β' εταίρος δραχ. $7.840.000 \times 25\% = 1.960.000$

Γ' εταίρος δραχ. $7.840.000 \times 25\% = 1.960.000$

Σύνολο 5.880.000

Φορολογητέα κέρδη στο όνομα της εταιρείας δραχ. 9.800.000

V) Υπολογισμός φόρου

Κύριος φόρος δραχ. $9.800.000 \times 35\% = 3.430.000$

Συμπλ/κός φόρος ακινήτων δραχ. $4.000.000 \times 3\% = 120.000$

Άθροισμα: 3.550.000

Μείον παρακρατηθείς φόρος: δραχ. 400.000

Οφειλόμενος φόρος: 3.150.000

Πλέον χαρτόσημο μισθωμάτων: δραχ. $4.000.000 \times 3\% = 120.000$

ΟΓΑ χαρτοσήμου $20\% 120.000 \times 20\% = 24.000$

Προκαταβολή φόρου οικον. έτους 1997 δρχ. 3.550.000 : 2 - 400.000 (παρακρ. φόρος) =
1.375.000

Σύνολο δρχ. 4.669.000

Πλέον χαρτόσημο κερδών δρχ. 24.800.000 x 1% = δρχ. 248.000

ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% x 248.000 = 49.600

Σύνολο οφειλής 4.966.000

ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΜΕ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

α. Άρθρο 35 Ν. 2238/1994

Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους οικοδομών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν. 2238/1994, προκειμένου να εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας από τις επιχειρήσεις των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά από κάθε επιτηδευματία, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, καθώς και των τεχνικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή που απασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών γενικά, των οποίων η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1994, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομών και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος.

Με τον τρόπο αυτό τόσο ο κατασκευαστής επαγγελματίας όσο και ο ιδιώτης, θα γνωρίζει εκ των προτέρων ποιες είναι οι ελάχιστες υποχρεώσεις του απέναντι στις Δ.Ο.Υ., ώστε να γνωρίζει το ελάχιστο κόστος των εργασιών, να συγκεντρώνει τα φορολογικά στοιχεία, αγοράς υλικών υπηρεσιών τα οποία θα ζητηθούν κατά την ηλεκτροδότηση του κτιρίου.

Στο σύστημα αυτό υπάγονται οι τεχνικές οικοδομικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών (παρ. 1 άρθρο 34 του Ν. 2238/1994) καθώς και οι εργολάβοι και υπεργολάβοι και γενικά οι επιτηδευματίες που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω κάθε μορφή εργολαβικές εργασίες όπως αυτές που αφορούν κατεδαφίσεις, εκσκαφές θεμελίων, κατασκευές μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, υδροχρωματισμούς και ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, τοποθετήσεις κουφωμάτων, σιδηροκατασκευές κ.λ.π. υπάγονται στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Αντίθετα, δεν περιλαμβάνονται στο σύστημα αυτό όσοι ακούν καθαρώς εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση, όπως είναι οι προμηθευτές οικοδομικών υλικών καθώς και όσοι ασχολούνται με την εκτέλεση ιδιωτικών τεχνικών έργων ή με τεχνικά έργα του Δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά.

Το προσδιοριζόμενο ελάχιστο κόστος κατασκευής και τα ελάχιστα κόστη των επί μέρους εργασιών αποτελούν τη βάση προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών που αναφέρονται πιο πάνω.

Με τον όρο «κόστος» για την εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων, νοείται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς των υλικών με τον ΦΠΑ, όταν ο ΦΠΑ δεν εκπίπτει ως φόρος εισροών, και την αμοιβή εργασίας η οποία προσφέρει απευθείας ή μέσω υπεργολάβου, χωρίς τις ασφαλιστικές εισφορές.

Δεν περιλαμβάνονται δηλαδή, οι ασφαλιστικές εισφορές, η αμοιβή του μηχανικού και οι δαπάνες προς δημόσιες υπηρεσίες (π.χ. έξοδα έκδοσης άδειας).

2. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, τα στοιχεία που λαμβάνονται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό τόσο του συνολικού ελάχιστου κόστους κατασκευής της οικοδομής όσο και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών σε αυτό το ελάχιστο συνολικό κόστος της οικοδομής είναι:

- Οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο.

- Συντελεστής αναγωγής των βοηθητικών χώρων των διαφόρων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους.
- Συντελεστές αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων.
- Πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Σε επί μέρους εργασίες ή σε κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελέτης της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Το συνολικό κατασκευαστικό κόστος θα κατανέμεται στις επί μέρους εργασίες, ως ποσοστό ελάχιστης συμμετοχής. Ο μηχανικός - μελετητής θα συμπληρώνει πίνακα κόστους με ανάλυσή του επί μέρους εργασίες, κατά την έκδοση της άδειας.

Μετά το πέρας των εργασιών, ο κύριος της οικοδομής αν πρόκειται για επί μέρους εργασίες που έγιναν στην ανεγειρόμενη οικοδομή του από εργολάβους, υπεργολάβους και γενικά από επιτηδευματίες ή η επιχείρηση που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση αυτής, υποβάλλει τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία αυτών.

Εξαιρετικά, προκειμένου για επί μέρους εργασίες που έγιναν χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνικών και εργατών, αυτό γίνεται δεκτό για το συνολικό ποσό μέχρι τα είκοσι τοις εκατό (20%) του ελάχιστου συνολικού κόστους της κατασκευής. Το όριο αυτό δεν ισχύει για επιχειρήσεις που αποδεδειγμένα απασχολούν δικό τους προσωπικό για το σκοπό αυτόν.

Σημειώνεται ότι υπέρβαση του παραπάνω ποσοστού δεν μπορεί να γίνει ακόμα και όταν βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις που έχουν υποβληθεί στο ΙΚΑ, προκύπτει μεγαλύτερο ποσοστό.

Εάν, κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα, οι ως άνω υπόχρεοι συμπληρώνουν στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών.

Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, από την οποία θα προκύπτει ότι υποβλήθηκαν οι πίνακες που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής.

Συνεπώς, για τη χορήγηση της βεβαίωσης ο κατασκευαστής επιτηδευματίας ή ιδιώτης, είναι υποχρεωμένος πριν από την ηλεκτροδότηση του κτιρίου από τη ΔΕΗ, να υποβάλει όπως αναφέρουμε και πιο πάνω στη Δ.Ο.Υ., τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία αυτών, η οποία θα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίση με τα ποσά που προσδιορίστηκαν από το ανωτέρω σύστημα.

3. Με την παράγραφο 3 του σχολιαζόμενου άρθρου ορίζεται ότι, όταν ο τελικός πίνακας περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου και την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται σε βάρος του υπόχρεου, ιδιοκτήτη της οικοδομής ή της επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που προκύπτει από την ανακρίβεια.

Όταν η ανακρίβεια αναφέρεται στα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) δρχ.

β. Άρθρο 36 του Ν. 2238/1994

Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και εν γένει επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα, που λαμβάνονται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε

ανεγειρόμενη οικοδομή καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν με βάση το αντικείμενο σύστημα προσδιορισμού του ελάχιστου κόστους (συνολικό ή επί μέρους, κατά περίπτωση, κατασκευής οικοδομών).

Τυχόν προκύπτοντα ακαθάριστα έσοδα, με βάση τις διατάξεις του παρόντος θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα:

α. Της χρήσης μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας της παρ. 2 του άρθρου 35 αυτού του νόμου για τους εργολάβους, υπεργολάβους και γενικά επιτηδευματίες, που εκτελούν οποιαδήποτε εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.

β. Της χρήσης που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών. Σημειώνεται ότι η χρήση αυτή είναι η χρήση μέσα στην οποία συντάσσεται το οριστικό συμβόλαιο. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν θα συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, θα ληφθεί υπ' όψιν η χρήση μέσα στην οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Σημειώνεται ότι, για τις επιχειρήσεις εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά κάθε επιτηδευματία που εκτελούν οποιοδήποτε εργασίες σε ανεγειρόμενες οικοδομές, αν τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν με την εφαρμογή των άρθρων 35 και 36 του Ν. 2238/1994 και εφ' όσον αυτά είναι μεγαλύτερα από αυτά προκύπτουν με βάση τα βιβλία και στοιχεία, με τους αντίστοιχους συντελεστές καθαρού κέρδους που ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 είναι μικρότερα του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια των διατάξεων του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, ο φόρος θα υπολογισθεί επί αυτού του μεγαλύτερου ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος.

Τα παραπάνω δεν ισχύουν για επιχειρήσεις που απασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή

εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά, γιατί στις επιχειρήσεις αυτές δεν εφαρμόζονται τα αντικειμενικά κριτήρια, που καθιερώθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 33, 35 και 36 του Ν. 2238/1994.

2. Με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 36 του Ν. 2238/1994 ορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις για φόρο προστιθέμενης αξίας των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά των επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.

3. Με την 1137147/ΠΟΛ. 1277/5-12-1994 κοινή απόφαση των Υπουργείων Οικονομικών και ΠΕΧΩΔΕ, καθορίστηκαν τα στοιχεία, ο τύπος και το περιεχόμενο των εντύπων και η διαδικασία προσδιορισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών, καθώς και του προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού ακαθαρίστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και επιτηδευματιών γενικά που εκτελούν οποιαδήποτε εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές.

Λεπτομερείς οδηγίες για την εφαρμογή της ανωτέρω κοινής υπουργικής απόφασης παρασχέθηκαν με την 1090764/78-8-1996 ΠΟΛ. 1230 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών.

ΕΙΔΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994, προβλέπεται ειδικός τρόπος φορολογίας των κερδών που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμοί από την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Ο φόρος υπολογίζεται επί των ακαθαρίστων εσόδων τους που αποκτούν στην Ελλάδα από τις παραπάνω εργασίες τους με συντελεστή που καθορίζεται από το νόμο ως ακολούθως:

- 4% επί της συνολικής ακαθάριστης αξίας προκειμένου περί εκτέλεσης έργων του δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή

επιχειρήσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά, ανεξάρτητα αν τα έργα εκτελούνται με υλικά του εργολήπτη ή όχι.

- 4,8% επί της συνολικής ακαθάριστης αξίας των ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικά.
- 10% επί της συνολικής ακαθάριστης αξίας των έργων χωρίς την αξία των υλικών για έργα που αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση β', για τα οποία ο εργολήπτης δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά.

Ο ειδικός τρόπος φορολογίας των αλλοδαπών εργοληπτικών εταιρειών και οργανισμών εφαρμόζεται μόνο όταν αυτές συμβάλλονται απευθείας με το δημόσιο και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω.

Ο φόρος που υπολογίζεται, όπως είπαμε, στη συνολική ακαθάριστη αξία του έργου, παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή εργοδότη κατά την εκάστοτε πίστωση ή καταβολή της αξίας του έργου στο δικαιούχο και αποδίδεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) το βραδύτερο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την παρακράτηση.

Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν στην Ελλάδα από τις εργασίες αυτές.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα, κατά ρητή διάταξη του νόμου και για τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν. 542/1977 (νυν παρ.5 άρθρου 34 του Ν.2238/1994) βάσει των οποίων μπορεί η επιχείρηση αν επιθυμεί να φορολογείται με βάση τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της, εφ' όσον τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και ζητήσει τούτο με ανέκκλητο δήλωσή της που υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη των εργασιών της.

Ο ανωτέρω ειδικός τρόπος φορολογίας των καθαρών κερδών των αλλοδαπών εταιρειών, εφαρμόζεται σε κέρδη που προκύπτουν από την εκτέλεση τεχνικών έργων που δημοπρατούνται ή αναθέτονται απευθείας σε εργοληπτικές αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς από 7 Σεπτεμβρίου 1984 και μετά.

Σημειώνεται ότι, στις παραπάνω περιπτώσεις ειδικού τρόπου φορολογίας των αλλοδαπών επιχειρήσεων οι συντελεστές φόρου που αναφέρονται πιο πάνω δεν προσυζητώνται με εισφορά υπέρ ΟΓΑ κ.λ.π.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΟΣΟΥΣ ΑΝΕΓΕΙΡΟΥΝ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ

1. Υποβολή αντιγράφου άδειας ανέγερσης πολυώροφης οικοδομής

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 820/1978 καθιερώνεται υποχρέωση γι' αυτόν που ανεγείρει πολυώροφη οικοδομή να υποβάλλει πριν από την έναρξη των εργασιών αυτής, αντίγραφο της οικοδομικής άδειας στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας ανέγερσης της πολυώροφου οικοδομής.

Οι μη συμμορφούντες με τις ανωτέρω διατάξεις, υπόκεινται σε αυτοτελές πρόστιμό, κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 820/1978, ανερχόμενο από 5.000 δρχ. μέχρι 50.000 δρχ.

2. Υποβολή στοιχείων για τους εργολάβους και υπεργολάβους

Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978 καθιερώνεται υποχρέωση σε οποιονδήποτε αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των 100.000 δρχ., να γνωστοποιεί με δήλωσή του, πριν την έναρξη των εργασιών τούτων, στον αρμόδιο για τη φορολογία του Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. τα στοιχεία του εργολάβου ή υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέτει στον ίδιο τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών αυτών.

Οι μη συμμορφούμενοι με τις ανωτέρω υποχρεώσεις υπόκεινται σε πρόστιμο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 820/1978, ανερχόμενο από 5.000 έως 50.000 δρχ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 παρασχέθηκε η δυνατότητα στις οικοδομικές και εργοληπτικές ανώνυμες εταιρείες, που οι μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, να κεφαλαιοποιήσουν, ολικά ή μερικά με τις προϋποθέσεις και περιορισμούς του άρθρου αυτού τα αποθεματικά τους, που δεν έχουν φορολογηθεί και τα οποία έχουν σχηματισθεί από τα λογιστικά καθαρά κέρδη, δηλαδή από τα κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία τους, πέρα των κερδών εκείνων που έχουν φορολογηθεί τεκμαρτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με ένα σταθερό μικρότερο συντελεστή φόρου, που υπολογίζεται σε ποσοστό 10% στο ποσό του αποθεματικού που κεφαλαιοποιείται, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος τόσο της εταιρείας όσο και των μετόχων αυτής για τα ποσά των αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται.

Το ανωτέρω δικαίωμα κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών παρέχεται στην ανώνυμη εταιρεία με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία γίνεται η κεφαλαιοποίηση, η εταιρεία θα προβεί σε ισόποση πραγματική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αυτής σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται κατά ρητή διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 για αποθεματικά που προέρχονται από κέρδη τα οποία προκύπτουν από ισολογισμούς που έκλεισαν οι ανώνυμες εταιρείες μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1983.

Σε περίπτωση που η ανώνυμη οικοδομική ή τεχνική εταιρεία ήθελε διαλυθεί πριν από την πάροδο δέκα (10) ετών, ή ήθελε μειώσει, κατά το αυτό χρονικό διάστημα, το μετοχικό της κεφάλαιο, με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν θεωρούνται ως καταβεβλημένο κεφάλαιο και φορολογούνται κατά της ισχύουσες διατάξεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ

(ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ) ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ

2. ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Παναγιώτης Βασ. Παπαδέας

2^η Έκδοση ΑΘΗΝΑ 1996

3. ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ιωάννης Κ. Μαρίνης

Ιωάννης Α Τζίμας

Εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΑ

ΑΘΗΝΑ 1996

4. Εφημερίδα ΕΞΠΡΕΣ

Κυριακή 2 Φεβρουαρίου 1997, σελ. 15

