



Πάντειο Πανεπιστήμιο  
Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ:  
«Προσεγγιστικές διερευνήσεις της φορολογίας των τεχνικών επιχειρήσεων»

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΣ ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΑΛΙΦΡΑΓΚΗΣ ΕΠΙΦΑΝΙΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΔΩΡΗΣ ΜΙΧΑΗΛ

ΑΘΗΝΑ  
31/08/2010

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ**

Ακαδημαϊκό έτος: **2009-2010**

Τίτλος Εργασίας: **Προσεγγιστικές διερευνήσεις της φορολογίας των τεχνικών επιχειρήσεων**

Επιβλέπων καθηγητής: **κος Δωρής Μιχαήλ**

**Υπογραφή**

---

Υπεύθυνος προγράμματος: **κος Τσάμης Αναστάσιος**

**Δήλωση:** Δηλώνω υπεύθυνα ότι το παρόν κείμενο αποτελεί προϊόν προσωπικής μελέτης και εργασίας και πως όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγγραφή της δηλώνονται σαφώς είτε στις παραπομπές είτε στο βιβλιογραφικό κατάλογο.

**ΑΛΙΦΡΑΓΚΗΣ ΕΠΙΦΑΝΙΟΣ**  
**Υπογραφή**

---

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή .....	7
1. Βασικές έννοιες .....	8
1.1. Τεχνικές επιχειρήσεις .....	8
1.2. Εργολαβία.....	8
1.3. Υπεργολαβία.....	8
1.4. Εργολάβος ή εργολήπτης .....	9
1.5. Εργοδότης.....	9
1.6. Τεχνικά έργα.....	9
1.6.1. Δημόσια τεχνικά έργα .....	10
1.6.2. Ιδιωτικά τεχνικά έργα.....	11
1.6.3. Ανέγερση και πώληση οικοδομών – οικοδομικές επιχειρήσεις.....	11
2. Φορολογικό καθεστώς τεχνικών επιχειρήσεων.....	12
2.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών .....	13
2.1.1. Ακαθάριστα έσοδα .....	13
2.1.1.1. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών .....	13
2.1.2. Καθαρά αποτελέσματα.....	20
2.1.2.1. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	20
2.1.2.2. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) .....	21
2.1.2.3. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) και τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.....	22
2.1.2.4. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.).....	24
2.1.3. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών αποτελεσμάτων από το φορολογικό έλεγχο .....	24

2.2. Επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων .....	27
2.2.1. Ακαθάριστα έσοδα .....	27
2.2.1.1. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων.....	27
2.2.1.2. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των υπεργολάβων δημοσίων τεχνικών έργων .....	29
2.2.1.3. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των εργοληπτικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων.....	31
2.2.2. Καθαρά αποτελέσματα .....	32
2.2.2.1. Εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων .....	32
2.2.2.2. Εργοληπτικών επιχειρήσεων που εκτελούν υπεργολαβικά τμήμα δημοσίου τεχνικού έργου.....	34
2.2.2.3. Εργοληπτικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων .....	36
2.2.3. Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών αποτελεσμάτων από το φορολογικό έλεγχο .....	37
2.3. Η απογραφή των τεχνικών επιχειρήσεων.....	39
2.3.1. Απογραφή εμπορευσίμων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	39
2.3.2. Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.....	40
2.3.3. Η απογραφή των τεχνικών επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.....	45
2.3.4. Τρόπος σύνταξης απογραφής αποθεμάτων από επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ...	45
2.3.4.1. Γενικά .....	45
2.3.4.2. Αποθέματα τεχνικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων.....	45
2.3.4.3. Αποθέματα τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων.....	46
2.3.4.4. Απογραφή εμπορευσίμων αγαθών εργοταξίων .....	46
2.3.4.5. Καταχώρηση απογραφής επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων ...	47
2.3.4.6. Καταχώρηση απογραφής επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων ...	48
2.4. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων για έργα που έχουν αναληφθεί πριν και μετά την 31.12.2006.....	50
2.4.1. Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων .....	51
2.4.1.1. Υποχρέωση επιμερισμού κοινών δαπανών .....	51

2.4.1.2. Συμψηφισμός ζημιάς κλάδου νέων έργων (έργων αναληφθέντων από 1.1.2007) με τεκμαρτά κέρδη του κλάδου παλαιών έργων .....	54
3. Πόρισμα.....	55
3.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών .....	55
3.1.1. Πρόταση .....	57
3.2. Επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων .....	60
3.3. Επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων .....	60
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	62
A. Διατάξεις άρθρου 34 Ν. 2238/1994.....	62
A1. Άρθρο 34 Ν. 2238/1994 πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006.....	62
A2. Άρθρο 34 Ν. 2238/1994 μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006.....	66
B. Συνοπτική παρουσίαση του τρόπου προσδιορισμού και φορολογίας των αποτελεσμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων που ίσχυε πριν την αντικατάσταση του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006....	69
B1. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων πριν το Ν. 2579/1998 .....	69
B2. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων μετά το Ν. 2579/1998 .....	70
Ατομικές, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε. – Ε.Ε. κοινοπραξίες κ.λπ.) με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	70
Ατομικές, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε. – Ε.Ε. κοινοπραξίες κ.λπ.) με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	70
Ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμοί .....	71
B3. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων μετά το Ν. 2940/2001 .....	72
Ατομικές επιχειρήσεις, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. και κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101) με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	72
Ατομικές επιχειρήσεις, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. και κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101) με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	72
Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) .....	73
Κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.....	74

B4. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων από το φορολογικό έλεγχο πριν το Ν. 3522/2006 .....	75
Προσαύξηση συντελεστή καθαρού κέρδους στις περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή ανεπάρκειας και ανακρίβειας των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων.....	76
Προσαύξηση συντελεστή επί προφανούς δυσαναλογίας δαπανών κατασκευής και κόστους κατασκευής .....	77
Γ. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τα τεχνικά έργα (Δ.Λ.Π. 11).....	79
Γ1. Σύμβαση κατασκευής έργου .....	79
Γ2. Συμβατικό έσοδο .....	82
Γ3. Συμβατικό κόστος .....	83
Γ4. Καταχώρηση εσόδων – εξόδων .....	85
Γ5. Μεταβολές στις εκτιμήσεις .....	88
Γ6. Γνωστοποιήσεις.....	90
Γ7. Σύγκριση με την Ελληνική Νομοθεσία (Π.Δ. 186/1992/Κ.Β.Σ. και Ν. 2238/1994/Κ.Φ.Ε.) .....	90
Γ8. Λογιστική παρακολούθηση των οικοδομικών επιχειρ. με βάση τα Δ.Λ.Π....	94
Γ9. Δ.Λ.Π. Νο 2 - Αποθέματα.....	94
Γ10. Δ.Λ.Π. Νο 11 – Κατασκευαστικά σύμβολαia.....	96
Γ11. Δ.Λ.Π. Νο 18 – Έσοδα.....	98
Γ12. Δ.Λ.Π. Νο 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα.....	99
Γ13. Λογιστικοποίηση τεχνικού έργου με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα Δ.Λ.Π. – Προσδιορισμός αποτελεσμάτων.....	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ.....	110
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	110
ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ .....	111
ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ .....	111

## Εισαγωγή

Το φορολογικό καθεστώς των τεχνικών – κατασκευαστικών επιχειρήσεων ανέκαθεν παρουσίαζε ιδιαιτερότητες, ειδικά πριν το Ν. 3522/2006, λόγω της εμμονής του φορολογικού νομοθέτη να προσδιορίζει, τα καθαρά αποτελέσματά τους για άλλες λογιστικά, για άλλες εξωλογιστικά και για άλλες λογιστικά και εξωλογιστικά. Αποτέλεσμα αυτών των επί σειρά ετών πρακτικών, ήταν ένα δαιδαλώδες φορολογικό καθεστώς, δύσκολο στην εφαρμογή και τον έλεγχο του.

Με το Ν. 3522/2006 και την αντικατάσταση των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*), το καθεστώς αυτό εν μέρει απλοποιήθηκε, παρέμειναν όμως διατάξεις, ειδικά στις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, οι οποίες ερμηνεύονται διασταλτικά δημιουργώντας διάφορα προβλήματα και στις επιχειρήσεις αυτές και στις ελεγκτικές αρχές.

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι μέσω της παράθεσης των διατάξεων που ισχύουν σήμερα και σχετικών παραδειγμάτων, αναφορικά με τον τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών αποτελεσμάτων των τεχνικών – κατασκευαστικών επιχειρήσεων, να αναδειχθεί η αναγκαιότητα μιας ουσιαστικής τροποποίησης και απλοποίησης του υφιστάμενου φορολογικού καθεστώτος, ειδικά των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου στους Καθηγητές του προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών για τη συνεργασία και τις γνώσεις που μου προσέφεραν κατά τη διάρκειά του.

Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον διδάσκοντα στο Π.Μ.Σ. κ. Γ. Κορομηλά για την παραχώρηση του υλικού που παρατίθεται για τα Δ.Λ.Π. στις τεχνικές επιχειρήσεις και για την εποικοδομητική κριτική κατά τη συγγραφή της εργασίας.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τη σύζυγό μου για την στήριξη και ενθάρρυνση που μου παρείχε κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

## **1. Βασικές έννοιες**

### **1.1. Τεχνικές επιχειρήσεις**

Ως τεχνικές επιχειρήσεις θεωρούνται :

- α)** Οι οικοδομικές επιχειρήσεις,
- β)** Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων,
- γ)** Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων,
- δ)** Οι επιχειρήσεις εκτέλεσης μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

### **1.2. Εργολαβία**

Εργολαβία είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου, κατά την οποία ο εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση έργου και ο εργοδότης στην καταβολή της συμφωνηθείσης αμοιβής.

Συνεπώς τα βασικά στοιχεία της έννοιας της εργολαβίας με τα οποία αυτή διακρίνεται από άλλες παραπλήσιες συμβάσεις είναι :

- α)** Η σύναψη συμφωνίας (*σύμβαση*).
- β)** Η εκτέλεση έργου.
- γ)** Η καταβολή της αμοιβής.

### **1.3. Υπερergολαβία**

Υπερergολαβία είναι η ανάθεση εκτέλεσης έργου ή τμήματος έργου που έχει αναλάβει ο εργολάβος με σύμβαση έργου, σε κάποιο άλλο πρόσωπο, τον υπερergολάβο, ο οποίος

αναλαμβάνει την κατασκευή του έναντι αμοιβής, χρησιμοποιώντας προσωπικό που μισθοδοτείται από αυτόν.

Στην περίπτωση της υπεργολαβίας, ο εργολάβος είναι ο εργοδότης του υπεργολάβου, συνεπώς ο αρχικός εργοδότης δεν έχει καμία σχέση (νομική) με τον υπεργολάβο.<sup>1</sup>

#### **1.4. Εργολάβος ή εργολήπτης**

Εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικών έργων είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο αναλαμβάνει την εργολαβική εκτέλεση τεχνικού έργου, ανεξάρτητα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

Δεν συμπεριλαμβάνονται στους εργολήπτες τεχνικών έργων οι ασκούντες εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση, προμηθευτές αγαθών και αν ακόμη εκτός από τις πωλήσεις των αγαθών που εμπορεύονται εκτελούν και την παρεπόμενη εργασία της τοποθέτησής τους, στο πλαίσιο του εκτελούμενου έργου.<sup>2</sup>

#### **1.5. Εργοδότης**

Εργοδότης είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο αναθέτει στον εργολάβο την εκτέλεση του τεχνικού έργου και υποχρεούται στην καταβολή της ορισθείσας αμοιβής.

#### **1.6. Τεχνικά έργα**

---

<sup>1</sup> Σχετικά τα άρθρα 681 και 684 του Αστικού Κώδικα, και οι αποφάσεις Σ.Τ.Ε. 2242/1962, 796/1962, 467/1963 και 2455/1964.

Ειδικότερα στο άρθρο 684 του Αστικού Κώδικα προβλέπονται τα ακόλουθα :

«Ο εργολάβος δεν έχει δικαίωμα να υποκαταστήσει άλλον στην εκτέλεση του έργου, εκτός αν προκύπτει το αντίθετο από τη σύμβαση ή από τη φύση του έργου».

<sup>2</sup> Στις περιπτώσεις αυτές το κύριο στοιχείο είναι η πώληση του είδους και όχι η ανάληψη κατασκευής του έργου για τις οποίες αυτοί δικαιούνται να λάβουν το τίμημα των πωλουμένων αγαθών και όχι αμοιβή.

Τεχνικά έργα είναι τα έργα οδοποιίας, υδραυλικά, λιμενικά, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά όλα όσα εκτελούνται στην ύπαιθρο.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται και η εργασία προσθήκης επί υφισταμένου ήδη πράγματος, νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεόμενα θα αποτελέσουν ενιαίο πράγμα ή μη.

### **1.6.1. Δημόσια τεχνικά έργα**

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3669/2008 όπως ισχύει σήμερα, ως έργο νοείται κάθε νέα κατασκευή ή επέκταση ή ανακαίνιση ή επισκευή ή συντήρηση και η οικονομικά ή τεχνικά αυτοτελής λειτουργία, καθώς και κάθε σχετική ερευνητική εργασία που απαιτεί τεχνική γνώση και επέμβαση.

Δημόσια έργα από τεχνική άποψη είναι όλα τα έργα που εκτελούν φορείς του δημόσιου τομέα και συνδέονται με οποιοδήποτε τρόπο με το έδαφος, το υπέδαφος ή τον υποθαλάσσιο χώρο, όπως και τα πλωτά τμήματα των τεχνικών έργων.

Φορείς του Δημόσιου τομέα είναι οι δημόσιες υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης κάθε βαθμού, συμπεριλαμβανομένης της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. και των τοπικών ενώσεων δήμων και κοινοτήτων, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οι δημόσιοι οργανισμοί, και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, που ανήκουν στο κράτος ή επιχορηγούνται τακτικώς, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, από κρατικούς πόρους κατά 50% τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού τους ή το κράτος κατέχει το 51%.

Την κατασκευή δημοσίων έργων επιτρέπεται να αναλαμβάνουν ημεδαπές επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων ( *Μ.Ε.ΕΠ.* ) και στην αντίστοιχη με το έργο κατηγορία και τάξη εγγραφής, καθώς και εργοληπτικές επιχειρήσεις Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ( *Ε.Ο.Χ.* ), σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Το Μ.Ε.ΕΠ. τηρείται από τη Διεύθυνση Μητρώων και Τεχνικών Επαγγελματιών της Γενικής Γραμματείας Δημόσιων Έργων του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας

και Δημόσιων Έργων και μετέχουν επιχειρήσεις ατομικές ή εταιρίες οποιασδήποτε μορφής, όπως ορίζεται ειδικότερα από τα άρθρα 80 και 92 του Ν. 3669/2008. Επιτρέπεται η κατασκευή μικρών δημοσίων έργων να αναλαμβάνεται από επιχειρήσεις που δεν είναι εγγεγραμμένες στο Μ.Ε.ΕΠ. με την προϋπόθεση όμως ότι είναι εγγεγραμμένες σε μητρώα που τηρούνται από τη Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών της Νομαρχίας.

### **1.6.2. Ιδιωτικά τεχνικά έργα**

Ιδιωτικά έργα από τεχνική άποψη είναι όλα τα έργα που εκτελούν φορείς του ιδιωτικού τομέα και συνδέονται με οποιοδήποτε τρόπο με το έδαφος, το υπέδαφος ή τον υποθαλάσσιο χώρο, όπως και τα πλωτά τμήματα των τεχνικών έργων.

### **1.6.3. Ανέγερση και πώληση οικοδομών – 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.

Τεχνικά έργα επί οικοδομικών εργασιών θεωρούνται οι εργολαβίες που αφορούν εκσκαφές, κατεδαφίσεις, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υδροχρωματισμούς, ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, κατασκευές μπετόν αρμέ, πλακοστρώσεις μωσαϊκών, ξυλουργικές εργασίες, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, διάνοιξη οδών, διαμόρφωση χώρων και δημιουργίας πρασίνου κ.λπ., εφόσον συνδέονται με το έδαφος επί του οποίου ανεγείρονται.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι, για τις ξυλουργικές, ηλεκτρικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις όπως επίσης και τις συναφείς εργασίες στην ανέγερση οικοδομών, προκειμένου να θεωρηθούν ως τεχνικό έργο, πρέπει να εκτελούνται σε ανεγειρόμενες οικοδομές, και να βρίσκονται σε συνάρτηση με την κύρια εργολαβία της οικοδομής.

Αν όμως οι εργασίες αυτές εκτελούνται σε οικοδομές, με σκοπό την συντήρηση ή την επισκευή οικοδομικών εγκαταστάσεων που ήδη υπάρχουν, τότε, οι ανωτέρω εργασίες σε καμία περίπτωση δεν θεωρούνται τεχνικά έργα.

Εξαιρούνται από την έννοια των οικοδομικών επιχειρήσεων, οι επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την αγορά και πώληση έτοιμων οικοδομών.

Οικοδομικές επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές που κατασκευάζουν οικοδομές με σκοπό τη μεταπώληση. Η κατασκευή πρέπει να διενεργείται από τις ίδιες ή με ανάθεση εργασιών σε υπεργολάβους.

Παλαιότερα είχε δημιουργηθεί θέμα σχετικά με το εάν οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις προκατασκευασμένων οικιών κατατάσσονται στις οικοδομικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων ουσιαστικό κριτήριο για την κατάταξη επιχείρησης ως οικοδομικής είναι η κατ' αναπόσπαστον τρόπο σύνδεση των οικοδομημάτων τούτων μετά του εδάφους ώστε να αποτελούν κατά το άρθρο 954 του Αστικού Κώδικα, συστατικά αυτού, μη δυνάμενα να αποτελέσουν ιδιαίτερα αντικείμενα κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος ή να αποχωρισθούν χωρίς βλάβη και αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού των.

Επειδή οι προκατασκευασμένες οικίες δεν οικοδομούνται επί εδάφους ούτε αποτελούν συστατικά αυτού αλλά παραρτήματα, τυγχάνουν βιομηχανικά ή βιοτεχνικά προϊόντα και κατά επέκταση οι επιχειρήσεις αυτές φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και όχι με τον τεκμαρτό τρόπο που ορίζει το άρθρο 34 του Ν.2238/1994. Αυτό πλέον ορίζεται ρητά στο άρθρο 34 του Ν. 2238/1994 μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006.

## **2. Φορολογικό καθεστώς τεχνικών επιχειρήσεων**

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006 αντικαταστάθηκε το σύνολο του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*). Ειδικότερα οι διατάξεις που αναλύονται στις επόμενες παραγράφους, σε ότι αφορούν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη (*κατά δήλωση ή από το φορολογικό έλεγχο*), ισχύουν :

**α)** Για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές) για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007 και μετά.

**β)** Για τις επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων για έργα τα οποία έχουν αναληφθεί από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007 και μετά.

## **2.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών**

### **2.1.1. Ακαθάριστα έσοδα**

#### **2.1.1.1. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών**

Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, και λοιπών χώρων, όπως η αξία αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (*Περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων*).<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Οι διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 έχουν ως ακολούθως :

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα εμπορικότητα δρόμου, πατάρι, υπόγειο, για τα αγροκτήματα καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιαίτερη εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

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

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

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1587/1950 ως αξία πώλησης λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει η οικοδομή κατά την ημέρα της μεταβίβασης.

Η αξία αυτή όμως δεν μπορεί να είναι μικρότερη από το τίμημα μεταβίβασης το οποίο προκύπτει μετά τον έλεγχο της δήλωσης «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» την οποία υποχρεούνται να υποβάλουν οι εν λόγω επιχειρήσεις πριν από τη μεταβίβαση του

---

2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες.

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με εισήγηση του Υπουργού των Οικονομικών, καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και όλα τα ακίνητα ή ορισμένη κατηγορία τούτων.

3. Κάθε άλλη διάταξη που ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της παύει να ισχύει από το χρόνο έναρξης ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου, για τις περιοχές ή κατηγορίες ακινήτων που αυτά αφορούν.

4. Στα μέλη των επιτροπών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που δεν είναι δημόσιοι ή δημοτικοί υπάλληλοι καταβάλλεται αποζημίωση η οποία καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών.

5. Ο Υπουργός των Οικονομικών καθορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές με αποφάσεις του, για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων.

ακινήτου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με την επιβολή Φ.Π.Α. στις μεταβιβάσεις οικοδομών, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1053/27.3.2006.<sup>4</sup>

**Πίνακας 1 :** *Ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικών)*

Ακαθάριστα Έσοδα				
▼				
Το μεγαλύτερο ποσό				
▼				
Δηλωθείσα Αξία (Συμβόλαιο)	Αντικειμενική αξία	Προϋπολογιστικό κόστος	Απολογιστικό κόστος	Εκτίμηση Σ.Ο.Ε.
		<i>Εφ' όσον η ιδιοκτησία πωλείται πριν την αποπεράτωση της οικοδομής</i>	<i>Εφ' όσον η ιδιοκτησία πωλείται μετά την αποπεράτωση της οικοδομής</i>	<i>Εφ' όσον έχει διενεργηθεί εκτίμηση της αξίας από το Σ.Ο.Ε</i>

Παρατηρούμε λοιπόν ότι υφίσταται ένας πρόσθετος προσδιοριστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων, το απολογιστικό ή προϋπολογιστικό κόστος της πωλούμενης οικοδομής ή η εκτίμηση της αξίας αυτού από το Σ.Ο.Ε. κατά περίπτωση.

<sup>4</sup> Κατά τον έλεγχο της «Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.» σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1054/27.3.2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/4.5.2006, ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλουμένου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

Στην περίπτωση όμως που ο υποκείμενος στο φόρο δεν κάνει αποδεκτή την πιο πάνω προσδιοριζόμενη αξία του ακινήτου, μπορεί να ζητήσει με αίτησή του προς το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) να διενεργήσει εκτίμηση της αξίας αυτού η οποία είναι δεσμευτική.

Κατά της ανωτέρω εκτίμησης ο υποκείμενος στο φόρο δύναται να ασκήσει προσφυγή εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του Ν. 2717/1999 ( Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας ) προθεσμίας.

Σε κάθε περίπτωση όμως, αν η αξία της οικοδομής όπως προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την πιο πάνω προσδιοριζόμενη αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.<sup>5</sup>

Ως επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία, θεωρούνται οποιαδήποτε έγγραφα στοιχεία, εκτός των αναγραφόμενων στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, όπως :

**α)** τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. της επιχείρησης,

**β)** συμβάσεις δανείων με τράπεζες,

**γ)** αντέγραφα μεταξύ ενδιαφερομένων,

**δ)** κατασχεθέντα κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία,

**ε)** τραπεζικοί λογαριασμοί αγοραστή ή πωλητή κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι, τέτοια στοιχεία δεν αποτελούν η εκτίμηση της αξίας του ακινήτου που στηρίζεται στην τιμή πώλησης, όπως αυτή προκύπτει από δημοσιεύσεις σε εφημερίδες τιμών αγοραπωλησιών, από συγκρίσεις τιμών μεταξύ πωλουμένων διαμερισμάτων στην ίδια οικοδομή ή άλλων οικοδομών κ.λπ.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων βάσει άλλων επίσημων ή ανεπίσημων στοιχείων τέθηκε αρχικά σε ισχύ με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του Ν. 3156/2003 οι οποίες αντικατέστησαν το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 το οποίο όριζε ότι, προκειμένου για οικοδομικές επιχειρήσεις (ανέγερση - πώληση ακινήτων) προβλέπεται ότι ως φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα θα λαμβάνονται τα μεγαλύτερα αν από επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία που έχει η επιχείρηση ή διαπιστώνει ο έλεγχος προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών μεγαλύτερα από την αντικειμενική τους αξία που προσδιορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982.

<sup>6</sup> Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων εκδόθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1142/3.12.2003 στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα :

Με τις νέες διατάξεις προκειμένου για οικοδομικές επιχειρήσεις (ανέγερση - πώληση ακινήτων) προβλέπεται ότι ως φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα θα λαμβάνονται τα μεγαλύτερα αν από επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία που έχει η επιχείρηση ή διαπιστώνει ο έλεγχος προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από

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

Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.<sup>7</sup>

Ειδικά στις περιπτώσεις που υπογράφεται προσύμφωνο με τον όρο της αυτοσύμβασης σύμφωνα με το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφ' όσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα, και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσύμφωνου αυτού.

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

---

την πώληση οικοδομών μεγαλύτερα από την αντικειμενική τους αξία που προσδιορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982, όπως εξάλλου ισχύει και για τη μεγαλύτερη αξία πώλησης που ενδεχόμενα αναγράφεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

Ως επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, θεωρούνται οποιαδήποτε έγγραφα στοιχεία, εκτός των αναγραφόμενων στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, όπως π.χ. με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. της επιχείρησης, από συμβάσεις δανείων με τράπεζες, αντέγραφα μεταξύ ενδιαφερομένων, κατασχεθέντα κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, τραπεζικούς λογαριασμούς αγοραστή ή πωλητή κ.λπ. Περαιτέρω όμως διευκρινίζεται ότι τέτοια στοιχεία δεν αποτελούν η εκτίμηση της αξίας του ακινήτου που στηρίζεται στην τιμή πώλησης, όπως αυτή προκύπτει π.χ. από δημοσιεύσεις σε εφημερίδες τιμών αγοραπωλησιών, από συγκρίσεις τιμών μεταξύ πωλουμένων διαμερισμάτων στην ίδια οικοδομή ή άλλων οικοδομών κ.λπ.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για οικοδομές των οποίων η έναρξη ανέγερσης πραγματοποιείται από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μετά.

<sup>7</sup> Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε παλαιά προσύμφωνα, τα οποία είχαν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991 (ημερολογιακό έτος 1990).

Θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο της εταιρίας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η αντικειμενική αξία ή η πραγματική αξία (*αγοραία αξία*), κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων κ.λπ. που περιέρχονται στα μέλη ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας ή αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το χρόνο που διαλύεται η εταιρία ή η κοινοπραξία.<sup>8</sup>

Το κέρδος που προσδιορίζεται με βάση τα έσοδα φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων εταιριών της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 με τον συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία ή κοινωνία ή κοινοπραξία.

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

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 201/1981 δεν προσυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της οικοδομικής επιχείρησης η αξία δωρούμενου από αυτή οικοδομήματος (*διαμερίσματος, γραφείων κ.λπ.*) πολυώροφου οικοδομής που ανεγείρεται με σκοπό την πώληση.

#### ✓ **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών πωλεί ιδιοκτησία (*διαμέρισμα*) ημιτελούς οικοδομής.

- ✓ Αξία πώλησης (*συμβολαίου*) : **100.000,00** ευρώ
- ✓ Αντικειμενική αξία : **120.000,00** ευρώ
- ✓ Προϋπολογιστικό κόστος : **80.000,00** ευρώ

---

<sup>8</sup> Σύμφωνα με την 1068/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. στην έννοια του όρου πώλησης των διατάξεων του άρθρου 34 περιλαμβάνεται κάθε μεταβιβαστική των διαμερισμάτων και λοιπών χώρων της πολυκατοικίας πράξη, δηλαδή πώληση, εισφορά σε εταιρία, ανταλλαγή κ.λπ. και συνεπώς και η διανομή των εταιρικών ακινήτων στους εταίρους (*Σχετικές Σ.τ.Ε. 1215/1983, ΠΟΛ. 68/1977*).

Δηλωθείσα Αξία	Αντικειμενική αξία	Προϋπολογιστικό κόστος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος
100.000,00	<b>120.000,00</b>	80.000,00	<b>120.000,00</b>

✓ **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών πωλεί ιδιοκτησία (διαμέρισμα) ημιτελούς οικοδομής.

- ✓ Αξία πώλησης (συμβολαίου) : **150.000,00** ευρώ
- ✓ Αντικειμενική αξία : **149.000,00** ευρώ
- ✓ Προϋπολογιστικό κόστος : **127.000,00** ευρώ

Δηλωθείσα Αξία	Αντικειμενική αξία	Προϋπολογιστικό κόστος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος
<b>150.000,00</b>	149.000,00	127.000,00	<b>150.000,00</b>

✓ **Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών πωλεί ιδιοκτησία (διαμέρισμα) αποπερατωμένης οικοδομής.

- ✓ Αξία πώλησης (συμβολαίου) : **140.000,00** ευρώ
- ✓ Αντικειμενική αξία : **135.000,00** ευρώ
- ✓ Απολογιστικό κόστος : **118.000,00** ευρώ

Δηλωθείσα Αξία	Αντικειμενική αξία	Απολογιστικό κόστος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος
<b>140.000,00</b>	135.000,00	118.000,00	<b>140.000,00</b>

✓ **Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>**

Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών πωλεί ιδιοκτησία (διαμέρισμα) αποπερατωμένης οικοδομής.

- ✓ Αξία πώλησης (συμβολαίου) : **150.000,00** ευρώ
- ✓ Αντικειμενική αξία : **145.000,00** ευρώ
- ✓ Απολογιστικό κόστος : **158.000,00** ευρώ

Δηλωθείσα Αξία	Αντικειμενική αξία	Απολογιστικό κόστος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος
150.000,00	145.000,00	<b>158.000,00</b>	<b>158.000,00</b>

## 2.1.2. Καθαρά αποτελέσματα

**2.1.2.1. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) προσδιορίζονται εξωλογιστικά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 15% επί των ακαθάριστων εσόδων,<sup>9</sup> όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο 2.1.1.

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος δεν έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία και

<sup>9</sup> Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής», ο συντελεστής για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών αυξάνεται από 15% σε 20% για εισοδήματα του έτους 2010 και επομένων.

επομένως το καθαρό εισόδημα των εν λόγω επιχειρήσεων προσδιορίζεται λογιστικά ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση, προσωπική εταιρεία κ.λπ.) και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Β.Σ

### ✓ Παράδειγμα

Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών πωλεί ιδιοκτησία (διαμέρισμα) αποπερατωμένης οικοδομής.

- ✓ Αξία πώλησης (συμβολαίου) : **150.000,00** ευρώ
- ✓ Αντικειμενική αξία : **145.000,00** ευρώ
- ✓ Απολογιστικό κόστος : **158.000,00** ευρώ

#### α) Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων

Δηλωθείσα Αξία	Αντικειμενική αξία	Απολογιστικό κόστος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος
150.000,00	145.000,00	<b>158.000,00</b>	<b>158.000,00</b>

#### β) Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών)

##### β1) Για εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι την 31.12.2009

Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος	158.000,00	
Επί Συντελεστή καθαρού κέρδους	15%	
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη)		<u>23.700,00</u>

##### β1) Για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2010 και μετά

Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος	158.000,00	
Επί Συντελεστή καθαρού κέρδους	20%	
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη)		<u>31.600,00</u>

**2.1.2.2. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.)**

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (*Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.*) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (*Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.*) που τηρούν πλέον υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα καθαρά αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά.<sup>10</sup>

Παρατηρούμε λοιπόν ότι μετά την αντικατάσταση του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, επεκτάθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών σε όλα τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (*προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ.*) που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και στα οποία συμμετέχει ένα τουλάχιστον νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (*Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.*).<sup>11</sup>

Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης των ανεγειρόμενων οικοδομών, τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (*Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.*) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, φορολογούνται προσωρινά (*προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34*) δηλαδή με εξωλογιστικό τρόπο, και κατά τη διαχειριστική χρήση που ολοκληρώνεται η οικοδομή θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη σε προηγούμενες χρήσεις.

### **2.1.2.3. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της**

---

<sup>10</sup> Ο εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού των κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων ισχύει πλέον μόνο για τις ατομικές επιχειρήσεις και τους υπήχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στους οποίους δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (*Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.*), και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

<sup>11</sup> Με τις προϊσχύσασες διατάξεις ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών περιοριζόταν μόνο στις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (*Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.*).

**παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) και τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Για τις ατομικές επιχειρήσεις ή πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.), στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) που τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά (λόγω τζίρου) βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία αυτά είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, τότε σε φορολογία υπόκειται το άθροισμα των τεκμαρτών κερδών και ποσοστού 40% της διαφοράς μεταξύ λογιστικών και τεκμαρτών κερδών. Το υπόλοιπο 60% της διαφοράς αυτής θα μεταφέρεται και θα εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων» και περαιτέρω, κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.<sup>12</sup>

Επίσης προβλέπονται τα ακόλουθα :

**α)** Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές αποκτούν έσοδα από την πώληση οικοδομής της οποίας η ανέγερση ολοκληρώνεται σε μεταγενέστερη χρήση, αυτές υποχρεούνται κατ' αρχήν να δηλώσουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα εξωλογιστικά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων τους. Στη συνέχεια, κατά τη χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφόσον τα λογιστικά κέρδη από την πώλησή της είναι μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικά κέρδη τότε θα δηλώσουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής τόσο τα εξωλογιστικά κέρδη όσο και το 40% της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών και εξωλογιστικών κερδών και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος θα εκπέσουν το φόρο που έχουν καταβάλει με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αναλογεί στα εξωλογιστικά κέρδη.

<sup>12</sup> Εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1084/16.3.1998, σχετικά με το σχηματισμό και τη φορολόγηση του πιο πάνω αποθεματικού.

**β)** Στην περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίσει λογιστικά κέρδη περισσότερα από αυτά που δήλωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους, τότε τα επιπλέον κέρδη προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολό τους, με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων. Δηλαδή κανένα ποσό από τα κέρδη αυτά δεν θα εμφανιστεί στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων».

#### **2.1.2.4. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.)**

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) τα καθαρά αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά.

Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης των ανεγειρόμενων οικοδομών, τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) φορολογούνται προσωρινά (προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34) δηλαδή με εξωλογιστικό τρόπο, και κατά τη διαχειριστική χρήση που ολοκληρώνεται η οικοδομή θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη σε προηγούμενες χρήσεις.<sup>13</sup>

#### **2.1.3. Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών αποτελεσμάτων από το φορολογικό έλεγχο**

Οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 προβλέπουν ότι στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν επιδεικνύουν στο φορολογικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ ή δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ ενώ είχαν υποχρέωση, ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούν ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, τότε εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης

---

<sup>13</sup> Σχετική η παράγραφος 1 του άρθρου 11 του Ν. 3296/2004 οι διατάξεις της οποίας ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά.

γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδά τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις και τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται :

**α)** Με την εφαρμογή του συντελεστή 30% ο οποίος προκύπτει από το διπλασιασμό του συντελεστή 15%, στα έσοδα αυτά για εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί μέχρι την 31.12.2009.

**β)** Με την εφαρμογή του συντελεστή 40% ο οποίος προκύπτει από το διπλασιασμό του συντελεστή 20%, στα έσοδα αυτά για εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί από την 1.1.2010 και μετά.

Επίσης, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994.<sup>14</sup>

Δηλαδή όταν τα προκύπτοντα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του 30% ή 40% κατά περίπτωση. Σε κάθε περίπτωση όμως ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

---

<sup>14</sup> Τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32 έχουν ως ακολούθως :

«Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων, καθώς και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων, έχουν εφαρμογή και για τις ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς και αλλοδαπές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών όταν δεν τηρούνται βιβλία του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται βιβλία κατώτερης της Γ' κατηγορίας ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, καθώς και όταν δεν επιδεικνύονται βιβλία και στοιχεία στον τακτικό φορολογικό έλεγχο. Τα ίδια ισχύουν και για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (*προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λπ.*) στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα από τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 έχει ως ακολούθως :

«γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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

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

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

## **2.2. Επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων**

### **2.2.1. Ακαθάριστα έσοδα**

#### **2.2.1.1. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων των εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων**

Για τις επιχειρήσεις, τους εργολάβους ή υπεργολάβους 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.

Ακαθάριστα έσοδα του αναδόχου εργολάβου δημοσίων έργων θεωρούνται το σύνολο των εργολαβικών ανταλλαγμάτων που πιστοποιείται μέσα στη χρήση, άσχετα αν το έργο εκτελείται μόνο από αυτόν ή κατά ένα μέρος από υπεργολάβο ή και όλο από υπεργολάβο.

Σε περίπτωση που ο χρόνος πιστοποίησης των εργασιών δεν συμπίπτει με το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., 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.

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

Με τις νέες διατάξεις, απαλείφθηκαν τα σχετικά εδάφια με τα οποία ορίζονταν ποιες περιπτώσεις εισφοράς δημοσίου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρία ή κοινοπραξία δεν θεωρούνται υπεργολαβία, καθόσον με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 34 καθιερώνεται ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος σε όλες τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) με αποτέλεσμα η κάθε μία επιχείρηση που συμμετέχει στην κατασκευή του έργου να φορολογείται τελικά για τα κέρδη που αποκτά από το μέρος του έργου που εκτελεί η ίδια (π.χ. υδραυλικά, ηλεκτρολογικά κ.λπ.).<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Οι προϊσχύουσες διατάξεις σχετικά με τις περιπτώσεις εισφοράς δημοσίου έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρία ή κοινοπραξία είχαν ως ακολούθως :

«Σε περίπτωση εισφοράς του αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία 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 εταιρίας και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα, θεωρούνται ότι αποκτώνται από την εταιρία 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 εταιρία ή κοινοπραξία που αναλαμβάνει την εκτέλεση τμήματος του έργου ή εργασίας.

Οι διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου εφαρμόζονται και στην περίπτωση κατά την οποία επιμέρους τμήματα του έργου που αναλήφθηκε εισφέρονται σε περισσότερες από μία εταιρίες 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). Επίσης οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται :

α) Σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.

β) Σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία 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 εταιρίας ή κοινοπραξίας που εκτελεί, κατά περίπτωση, το μέρος του έργου ή εργασίας που έχει εισφερθεί για το λόγο αυτό.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή μόνο σε περίπτωση εισφοράς τεχνικού έργου του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων επιχειρήσεων κ.λπ., όχι δε και σε περίπτωση εισφοράς ιδιωτικού τεχνικού έργου σε εταιρία ή κοινοπραξία, έστω κι αν σε αυτή συμμετέχει ο ανάδοχος του έργου. »

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1052/2007, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρίας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσαυξάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω, με την ίδια εγκύκλιο γίνεται δεκτό, ότι εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1080/30.3.2001. Δηλαδή, όταν εισφέρεται δημόσιο τεχνικό έργο σε κοινοπραξία ή σε εταιρία, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 παρακράτηση φόρου εξακολουθεί να ενεργείται μόνο από τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο και ο φόρος αυτός θα συμψηφίζεται από την κατασκευάστρια εταιρία ή κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο, βάσει βεβαιώσεως που χορηγεί ο ανάδοχος και στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του εισφερθέντος έργου της κατασκευάστριας εταιρίας ή κοινοπραξίας και το ποσό του φόρου.<sup>17</sup>

#### **2.2.1.2. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των υπεργολάβων δημοσίων τεχνικών έργων**

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1097/9.7.2008 διευκρινίζει τα ακόλουθα :

**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά

<sup>17</sup> Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του Ν. 3763/2009 ορίζεται ότι ο συντελεστής παρακράτησης φόρου εισοδήματος των τεχνικών – κατασκευαστικών επιχειρήσεων μειώνεται από 3% σε 1% μέχρι την 31.12.2010. Από 1.1.2011 θα διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%.

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.

Οι πιο πάνω διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34, δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπεργολάβος από τον εργολήπτη δημοσίου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

2. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων Νομικών Διευθύνσεων με την αριθμ. 690/1984 γνωμοδότησή της, που έχει γίνει δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, αποφάνθηκε ότι, επί εκτελέσεως δημοσίου τεχνικού έργου με ίδια υλικά, και τα καθαρά κέρδη του υπεργολάβου προσδιορίζονται με τη χρήση του συντελεστή 10%, που χρησιμοποιείται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του εργολάβου (*Σχετική η εγκύκλιος Ε. 14991/267/ΠΟΛ. 205/1985*).

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 λαμβάνεται το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 102 του Ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (*Α.Ε, Ε.Π.Ε, συνεταιρισμοί, κ.λπ.*), ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (*βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες*), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται.<sup>18</sup>

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματός του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.

Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που παραδίδεται το εκτελεσθέν έργο στον εργολήπτη, οπότε είναι και απαιτητό το τίμημα από τον δεύτερο.

### **2.2.1.3. Έννοια και χρόνος απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων των εργοληπτικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων**

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

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

<sup>18</sup> Σχετικά η Π. 21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.Δ. 3843/1958, και τα έγγραφα 1134439/10881/B0012/18.12.1995 και 1107482 /11297/B0012/22.12.2000.

## 2.2.2. Καθαρά αποτελέσματα

### 2.2.2.1. Εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων

Τα καθαρά αποτελέσματα των τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων, προσδιορίζονται λογιστικά (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994), εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος εφαρμόζεται για τεχνικά έργα που έχουν αναληφθεί από την 1.1.2007 και μετά.

Για τεχνικά έργα που έχουν αναληφθεί μέχρι την 31.12.2006 το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά με συντελεστή 10% επί των ακαθαρίστων εσόδων ανεξάρτητα αν τα υλικά είναι της εργοληπτικής επιχείρησης ή του εργοδότη.

✓ **Παράδειγμα προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος τεχνικής επιχείρησης εκτέλεσης δημοσίων τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί μέχρι την 31.12.2006**

✓ Αποθέματα

Δεν υπάρχουν αποθέματα έναρξης και λήξης.

✓ Αγορές \*

Πρώτες ύλες	110.000,00	
Βοηθητικές ύλες	40.000,00	<b>150.000,00</b>

\* Τα υλικά διατέθηκαν στο σύνολό τους στα έργα. Ειδικότερα στο έργο Α' διατέθηκαν υλικά αξίας 95.000,00 ευρώ και στο έργο Β' υλικά αξίας 55.000,00 ευρώ.

✓ Ακαθάριστα έσοδα

Δημόσιο έργο Α' (Πιστοποιημένο)	130.000,00	
Δημόσιο έργο Β' (Πιστοποιημένο)	<u>80.000,00</u>	<u><b>210.000,00</b></u>

- Δαπάνες

Σύνολο δαπανών χρήσης		<u><u><b>80.000,00</b></u></u>
-----------------------	--	--------------------------------

Επειδή οι συμβάσεις ανάθεσης των έργων υπογράφηκαν μέχρι την 31.12.2006, το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης αυτής θα προσδιορισθεί εξωλογιστικά.

Ακαθάριστα έσοδα		210.000,00
Επί Συντελεστή άρθρου 34 Ν. 2238/1994	<b>10%</b>	
<b>Καθαρό εισόδημα</b>		<u><u><b>21.000,00</b></u></u>

- ✓ **Παράδειγμα προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος τεχνικής επιχείρησης εκτέλεσης δημοσίων τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί από την 1.1.2007 και μετά**

- ✓ Αποθέματα

- Αποθέματα έναρξης

Πρώτες και βοηθητικές ύλες	20.000,00	
Ημιτελές την 31.12.2009 έργο Α'	60.000,00	
Ημιτελές την 31.12.2009 έργο Β'	<u>30.000,00</u>	<u><u><b>110.000,00</b></u></u>

- Αποθέματα λήξης

Πρώτες και βοηθητικές ύλες	20.000,00	
Ημιτελές την 31.12.2009 έργο Γ'	<u>60.000,00</u>	<u><u><b>80.000,00</b></u></u>

- ✓ Αγορές

Πρώτες και βοηθητικές ύλες		<u><u><b>180.000,00</b></u></u>
----------------------------	--	---------------------------------

- ✓ Ακαθάριστα έσοδα

Δημόσιο έργο Α' (Πιστοποιημένο)	140.000,00	
Δημόσιο έργο Β' (Πιστοποιημένο)	90.000,00	
Δημόσιο έργο Δ' (Πιστοποιημένο)	<u>120.000,00</u>	<u><b>350.000,00</b></u>

▪ Δαπάνες

Σύνολο δαπανών χρήσης		<u><u><b>100.000,00</b></u></u>
-----------------------	--	---------------------------------

Επειδή οι συμβάσεις ανάθεσης των έργων υπογράφηκαν μετά την 1.1.2007, το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης αυτής θα προσδιορισθεί λογιστικά.

➤ Κόστος πωληθέντων

	Αποθέματα έναρξης		110.000,00
<b>Πλέον</b>	Αγορές χρήσης	180.000,00	
<b>Μείον</b>	Αποθέματα λήξης	<u>80.000,00</u>	
	<b>Κόστος πωληθέντων</b>		<u><u><b>210.000,00</b></u></u>

➤ Μικτό κέρδος

	Πωλήσεις		350.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων	<u>210.000,00</u>	
	<b>Μικτό κέρδος</b>		<u><u><b>140.000,00</b></u></u>

➤ Καθαρό εισόδημα

	Μικτό κέρδος		140.000,00
<b>Μείον</b>	Δαπάνες	<u>100.000,00</u>	
	<b>Καθαρό εισόδημα</b>		<u><u><b>40.000,00</b></u></u>

**2.2.2.2. Εργοληπτικών επιχειρήσεων που εκτελούν υπεργολαβικά τμήμα δημοσίου τεχνικού έργου**

Σχετικά με τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών από την εκτέλεση υπεργολαβικά τμήματος δημοσίου τεχνικού έργου, το Υπουργείο Οικονομικών με την ατομική διοικητική λύση με Α.Π. 1043571/850/Α0012/14.6.2007 διευκρινίζει τα ακόλουθα :

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006) και οι οποίες έχουν εφαρμογή για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1.1.2007 και μετά, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικώς, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

2. Με τις πιο πάνω διατάξεις επεκτάθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ο οποίος είχε θεσπισθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., αλλοδαπές επιχειρήσεις κ.λπ.) καθώς και για τις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1.1.2002 και μετά, σε όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Σχετική ή εγκύκλιος 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ. 1052/15.3.2007).

3. Περαιτέρω, όπως διευκρινίσθηκε με την 1035038/10347/Β0012/11.4.2003 διαταγή, κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε κ.λπ.) καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, είναι η ημερομηνία υπογραφής της αρχικής σύμβασης ανάληψης του έργου στις περιπτώσεις εισφοράς από τον αρχικό ανάδοχο όλου ή μέρους του αναληφθέντος έργου σε τρίτο (υπεργολάβο) ή σε κοινοπραξία στην οποία μετέχει και ο αρχικός εργολάβος (ανάδοχος).<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Άλλωστε, όπως ειδικά ορίζεται για τα δημόσια τεχνικά έργα από τις διατάξεις του Ν. 1418/1984, ο κύριος του έργου (Δημόσιο, δήμος, κ.λπ.) συναλλάσσεται μόνο με τον αρχικό ανάδοχο, ο οποίος είναι και υπεύθυνος για την καλή εκτέλεση του έργου, παρακρατώντας στις περισσότερες περιπτώσεις και σχετική εγγύηση, και όχι με τον υπεργολάβο, ο οποίος τελικά εκτελεί το συγκεκριμένο έργο.

**4.** Κατόπιν των ανωτέρω κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την πιο πάνω διαταγή, κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών από την εκτέλεση υπεργολαβικά τμήματος δημόσιου τεχνικού έργου είναι η ημερομηνία υπογραφής της αρχικής σύμβασης ανάληψης του έργου.

Κατά συνέπεια, τα καθαρά κέρδη, από την εκτέλεση τμήματος δημοσίου τεχνικού έργου που αναλαμβάνεται υπεργολαβικά μέσα στο τρέχον έτος, και του οποίου η αρχική σύμβαση ανάληψης υπογράφηκε μέσα στο 2006, θα προσδιορισθούν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006.

#### **2.2.2.3. Εργοληπτικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων**

Τα καθαρά αποτελέσματα των τεχνικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων, προσδιορίζονται λογιστικά (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994), εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος εφαρμόζεται για τεχνικά έργα που έχουν αναληφθεί από την 1.1.2007 και μετά.

Για τεχνικά έργα που έχουν αναληφθεί μέχρι την 31.12.2006 το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά με συντελεστή 12% επί των ακαθαρίστων εσόδων αν τα υλικά είναι της εργοληπτικής επιχείρησης και 25% αν τα υλικά είναι του εργοδότη.

✓ **Παράδειγμα προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος τεχνικής επιχείρησης εκτέλεσης ιδιωτικών τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί μέχρι την 31.12.2006**

✓ Αποθέματα

Δεν υπάρχουν αποθέματα έναρξης και λήξης γιατί πρόκειται για έργα που εκτελούνται με υλικά του εργοδότη.

✓ Αγορές

Δεν υπάρχουν αγορές γιατί πρόκειται για έργα που εκτελούνται με υλικά του εργοδότη.

✓ Ακαθάριστα έσοδα

Ιδιωτικό έργο Α'	150.000,00	
Ιδιωτικό έργο Β'	50.000,00	<b>200.000,00</b>

▪ Δαπάνες

Σύνολο δαπανών χρήσης **60.000,00**

Επειδή οι συμβάσεις ανάθεσης των έργων υπογράφηκαν μέχρι την 31.12.2006, το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης αυτής θα προσδιορισθεί εξωλογιστικά.

Ακαθάριστα έσοδα		200.000,00
Επί Συντελεστή άρθρου 34 Ν. 2238/1994	25%	
<b>Καθαρό εισόδημα</b>		<b>50.000,00</b>

### 2.2.3. Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών αποτελεσμάτων από το φορολογικό έλεγχο

Σε περίπτωση απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων από το φορολογικό έλεγχο διενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων με τους ακόλουθους συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα :

**α)** Για τα δημόσια τεχνικά έργα 10% στα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.<sup>20</sup>

**β)** Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα με υλικά του εργολήπτη, 12% στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994.<sup>21</sup>

**γ)** Για τα ιδιωτικά έργα χωρίς υλικά του εργολήπτη, 25% στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994.<sup>22</sup>

Οι προαναφερόμενοι συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται στην περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτή που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς και στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των τεχνικών επιχειρήσεων κριθούν ανακριβή.

Δημόσια τεχνικά έργα		Ιδιωτικά τεχνικά έργα			
		Με υλικά του εργολήπτη		Με υλικά του εργοδότη	
10%	➤ 20%	12%	➤ 24%	25%	➤ 50%

Ειδικά, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των εν λόγω επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους προσαυξάνονται κατά 40%.

<sup>20</sup> \* Στα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά, τα οποία αποτελούν έσοδα της χρήσης στην οποία αποδίδονται.

<sup>21</sup> Στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η αρμόδια για τον έλεγχο της επιχείρησης Δ.Ο.Υ., για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις.

<sup>22</sup> Στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η αρμόδια για τον έλεγχο της επιχείρησης Δ.Ο.Υ., για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις.

Δημόσια τεχνικά έργα	Ιδιωτικά τεχνικά έργα			
	Με υλικά του εργολήπτη		Με υλικά του εργοδότη	
10% ➤ 14%	12% ➤ 16,8%	25% ➤ 35%		

Επίσης, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994.

Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον τα προκύπτοντα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τα πιο πάνω είναι μικρότερα από τα κέρδη που προσδιορίζονται από τον έλεγχο με λογιστικό τρόπο, τότε ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

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

### 2.3. Η απογραφή των τεχνικών επιχειρήσεων

#### 2.3.1. Απογραφή εμπορευσίμων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται να διενεργούν απογραφή μόνο για τα εμπορεύσιμα περιουσιακά τους στοιχεία (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα με εμπορευματική αξία).

Ειδικότερα σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, τηρούν και βιβλίο απογραφών εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του Κ.Β.Σ., εφ' όσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους από πώληση αγαθών υπερβαίνουν το 10% του εκάστοτε ορίου τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> Το όριο αυτό σήμερα είναι 150.000,00 ευρώ.

Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

### **2.3.2. Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1035/15.2.2008 δόθηκαν διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με τη σύνταξη της απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Ειδικότερα :

#### **Α. Τεχνικές επιχειρήσεις Δημοσίων και Ιδιωτικών τεχνικών έργων**

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1134/14.12.2004 οριζόταν η απαλλαγή από τη σύνταξη απογραφής των τεχνικών επιχειρήσεων με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.<sup>24</sup>

Με την απόφαση ΠΟΛ. 1152/14.12.2007 καταργήθηκε από 31.12.2007 η εν λόγω απαλλαγή των τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Συνεπώς οι τεχνικές επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται στη σύνταξη απογραφής.

#### ▪ Όριο ακαθαρίστων εσόδων για τη σύνταξη απογραφής

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, των οποίων τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που αναλήφθηκαν πριν την 1.1.2007 (παλαιά έργα) υπερβαίνουν το 10% του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (ισχύον όριο 150.000,00 ευρώ), ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων από τα παλαιά έργα στο σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων, υποχρεούνται να συντάσσουν απογραφή για όλα τα αποθέματά τους.

---

<sup>24</sup> Περίπτωση 21 της παραγράφου Α' της απόφασης.

Επισημαίνεται ότι στην απογραφή συμπεριλαμβάνονται και τα αποθέματα που αφορούν τα παλαιά έργα όταν αυτά βρίσκονται σε εξέλιξη στο τέλος της χρήσης.

Οι επιχειρήσεις αυτές όταν έχουν και άλλη δραστηριότητα, (π.χ. εμπορική εκτός από την ανέγερση και πώληση οικοδομών), για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής κρίνονται με βάση τις γενικές διατάξεις (λαμβάνεται το σύνολο εσόδων από όλες τις δραστηριότητες) εκτός αν το αντικείμενο της εμπορικής τους δραστηριότητας είναι απαλλασσόμενο από την απογραφή σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1134/14.12.2004.<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Οι δραστηριότητες που απαλλάσσονται από τη σύνταξη απογραφής, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1134/14.12.2004 όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ. 1152/14.12.2007, είναι :

- 1) Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων - επεξεργασία λατομικών προϊόντων).
- 2) Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων.
- 3) Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά.
- 4) Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως φίλμς - Εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικά.
- 5) Επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών.
- 6) Βιβλιοδετείο.
- 7) Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφήσεων.
- 8) Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 9) Γαλακτοζαχαροπλαστείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 10) Εμπορία ειδών διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 11) Εμπορία νωπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 12) Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 13) Ελαιοτριβείο.
- 14) Αλευρόμυλος,
- 15) Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων.
- 16) Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 17) Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά.
- 18) Ανθοπωλείο.
- 19) Ο επιτηδευματίας που διατηρεί εστιατόριο, ζαχαροπλαστείο, κέντρο διασκέδασης, μπαρ, καφετέρια, κυλικείο, αναψυκτήριο και λοιπά συναφή.
- 20) Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
- 21) Εμπορία ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική - λιανική),
- 22) Εμπορία ειδών χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη κ.λπ.) ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική - λιανική).

✓ **Παραδείγματα**

**α) Επιχείρηση δημοσίων τεχνικών έργων η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από παλιά έργα (αναληφθέντα μέχρι την 31.12.2006)**

---

- 23) Επιχειρήσεις εκδόσεως βιβλίων γενικά.
- 24) Ο Επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (φασόν).
- 25) Ο Επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων.
- 26) Φαρμακείο.
- 27) Εργαστήρια τυροπιτών και συναφών ειδών (πώληση χονδρική - λιανική).
- 28) Ο Επιτηδευματίας που πωλεί ηλεκτρονικά ανταλλακτικά και εξαρτήματα (χονδρική - λιανική).
- 29) Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική - λιανική).
- 30) Έμπορος σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 31) Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική)
- 32) Παλιοσίδερα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκράπ).
- 33) Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης απογραφής των ειδών αυτών, αυτή μπορεί να διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος.
- 34) Εμπορία ψιλικών και ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική - λιανική).
- 35) Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών.
- 36) Έμπορος ψιλικών - κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργόχειρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 37) Αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις.
- 38) Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 39) Έμπορος μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος).
- 40) Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 41) Έμπορος αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς.
- 42) Πρατηριούχος καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- 43) Έμπορος ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική, ή κυρίως λιανική).
- 44) Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικώς (πώληση χονδρική ή κυρίως χονδρική).
- 45) Έμπορος χρωμάτων βερνικιών ατόκων και λοιπών συναφών (λιανικώς ή κυρίως λιανικώς).
- 46) Κτηνιατρικά φαρμακεία.
- 47) Πώληση τηλεκαρτών.
- 48) Πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας.
- 49) Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
- 50) Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

ύψους 50.000,00 ευρώ και από νέα έργα (αναληφθέντα από 1.1.2007) ύψους 90.000,00 ευρώ, απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

**β)** Επιχείρηση δημοσίων τεχνικών έργων η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από παλιά έργα (αναληφθέντα μέχρι την 31.12.2006) ύψους 100.000,00 ευρώ και από νέα έργα (αναληφθέντα από 1.1.2007) ύψους 60.000,00 ευρώ, υποχρεούται στη σύνταξη απογραφής.

**γ)** Επιχείρηση δημοσίων τεχνικών έργων με παράλληλη δραστηριότητα την εμπορία ηλεκτρικών συσκευών η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από παλιά έργα (αναληφθέντα μέχρι την 31.12.2006) ύψους 80.000,00 ευρώ, από νέα έργα (αναληφθέντα από 1.1.2007) ύψους 70.000,00 ευρώ και από εμπορία ηλεκτρικών συσκευών ύψους 20.000,00 ευρώ, υποχρεούται στη σύνταξη απογραφής.

Κατά τον ίδιο τρόπο υπολογίζουμε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής και για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων.

## **B. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών**

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται αποκλειστικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., συνεχίζουν να απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την οικοδομική τους δραστηριότητα ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων τους από τη δραστηριότητα αυτή.

Εάν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν και άλλες δραστηριότητες, πώλησης αγαθών, ή/και εκτέλεσης δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για τις δραστηριότητες αυτές κρίνονται αυτοτελώς και συντάσσουν για τα αγαθά αυτά απογραφή όταν τα έσοδα από αυτές υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας (ισχύον όριο 150.000,00 ευρώ), εκτός εάν αυτές απαλλάσσονται από τη σύνταξη απογραφής σύμφωνα με την ΠΟΛ.1134/14.12.2004.

Συνεπώς οι επιχειρήσεις εκείνες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών (*οικοδομικές επιχειρήσεις*) και έχουν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα (*εμπορία, κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων*), συνεχίζουν να απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής μόνο για την οικοδομική τους δραστηριότητα.

✓ **Παραδείγματα**

**α)** Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα μόνο από την πώληση οικοδομών ύψους 1.000.000,00 ευρώ, απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

**β)** Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με παράλληλη δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών ύψους 300.000,00 ευρώ και από την εμπορία οικοδομικών υλικών ύψους 100.000,00 ευρώ, απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

**γ)** Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με παράλληλη δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών ύψους 100.000,00 ευρώ και από την εμπορία οικοδομικών υλικών ύψους 200.000,00 ευρώ, υποχρεούται στη σύνταξη απογραφής, μόνο για τον εμπορικό κλάδο.

**δ)** Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με παράλληλη δραστηριότητα την κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών ύψους 400.000,00 ευρώ και από τα δημόσια τεχνικά έργα ύψους 100.000,00 ευρώ, απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

**ε)** Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με παράλληλη δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών και την κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. με ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών ύψους 700.000,00 ευρώ, από την εμπορία οικοδομικών υλικών ύψους

40.000,00 ευρώ και από τα δημόσια τεχνικά έργα ύψους 120.000,00 ευρώ, υποχρεούται στη σύνταξη απογραφής, για τον εμπορικό κλάδο και τον κλάδο των δημοσίων έργων.

### **2.3.3. Η απογραφή των τεχνικών επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του Κ.Β.Σ., προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Συνεπώς και οι τεχνικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. έχουν την ως άνω υποχρέωση.

### **2.3.4. Τρόπος σύνταξης απογραφής αποθεμάτων από επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

#### **2.3.4.1. Γενικά**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται τα αποθέματα που έχει στην κυριότητά της η τεχνική επιχείρηση τον χρόνο λήξης της διαχειριστικής της περιόδου.

Τα αποθέματα καταχωρούνται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο και η καταχώριση περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα κάθε είδους αγαθού.

#### **2.3.4.2. Αποθέματα τεχνικών επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων**

Αποθέματα είναι μόνο τα εμπορεύσιμα αγαθά και ειδικότερα :

**α)** οι πρώτες ύλες, και

**β)** τα βοηθητικά υλικά.

#### **2.3.4.3. Αποθέματα τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων**

Αποθέματα είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά συμπεριλαμβανομένων των ημιτελών, της παραγωγής σε εξέλιξη (*Τεχνικά έργα σε εξέλιξη*) και των δημοσίων τεχνικών έργων τα οποία έχουν ολοκληρωθεί αλλά μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου δεν έχουν πιστοποιηθεί.

Τεχνικά έργα σε εξέλιξη είναι :

**α)** οι πρώτες ύλες,

**β)** τα βοηθητικά υλικά, και

**γ)** τα άλλα στοιχεία κόστους (π.χ. *εργατικά, εργασίες υπεργολάβων και γενικά βιομηχανικά έξοδα*).

Τα ανωτέρω στοιχεία α', β' και γ' κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής (31 Δεκεμβρίου) κατά την απογραφή, βρίσκονται στο στάδιο της κατασκευής του δημοσίου τεχνικού έργου.

#### **2.3.4.4. Απογραφή εμπορευσίμων αγαθών εργοταξίων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. και τα όσα διευκρινίζονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 28.16 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1024/15.2.2007 τα εργοτάξια κατασκευαστικών (*οικοδομικών, τεχνικών κ.λπ.*) επιχειρήσεων χαρακτηρίζονται ως πρόσκαιρες εγκαταστάσεις.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Η παράγραφος 28.16 της ΠΟΛ. 1024/15.2.2007 έχει ως ακολούθως :

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε ότι αφορά τα βιβλία από την τήρηση των οποίων απαλλάσσεται το υποκατάστημα. Ειδικότερα με τις διατάξεις της νέας παραγράφου ορίζεται ότι απαλλάσσεται πέραν των βιβλίων που ορίζονταν με τις προϊσχύουσες διατάξεις:

Τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων ως πρόσκαιρες εγκαταστάσεις απαλλάσσονται από τη σύνταξη καταστάσεων ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων εφόσον τα δεδομένα τους καταχωρούνται διακεκριμένα στα αντίστοιχα βιβλία ή σε καταστάσεις της έδρας.

### **2.3.4.5. Καταχώριση απογραφής επιχειρήσεων δημοσίων τεχνικών έργων**

α) Το υποκατάστημα που στεγάζεται σε συνεχόμενο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με την έδρα και από την τήρηση ιδιαίτερου πρόσθετου βιβλίου της παραγράφου 5 του άρθρου 10, με τις ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) ότι τα δεδομένα του βιβλίου αυτού καταχωρούνται στον οριζόμενο χρόνο ενημέρωσης στο πρόσθετο βιβλίο που τηρείται στην έδρα ή σε άλλο υποκατάστημα του ίδιου ή συνεχόμενου κτιριακού χώρου, ββ) ότι στην έδρα και στο υποκατάστημα ασκείται όμοια δραστηριότητα, γγ) ότι υποβάλλεται γνωστοποίηση πριν από το χρόνο της εμπρόθεσμης ενημέρωσης του τηρούμενου βιβλίου.

Για την απαλλαγή αυτή απαιτείτο έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9.

Τονίζεται ότι το εν λόγω υποκατάστημα (που βρίσκεται στον ίδιο ή συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα) απαλλάσσεται ακόμη: ι) από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος (αγορών, εσόδων - εξόδων, ημερήσιο φύλλο συναλλαγών κ.λπ.) σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 9, ιι) από την τήρηση ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης (παράγραφος 6 άρθρου 8 όπως ισχύει), ιιι) από την καταγραφή των αποθεμάτων του χωριστά στο βιβλίο απογραφών ή σε ιδιαίτερες καταστάσεις απογραφής σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 27.

β) Οι πρόσκαιρες εγκαταστάσεις (προσωρινά υποκαταστήματα) ρητά απαλλάσσονται και από την τήρηση ιδιαίτερου βιβλίου αποθήκης, καθώς και από τη σύνταξη καταστάσεων ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων, με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα του βιβλίου ή των καταστάσεων αυτών καταχωρούνται διακεκριμένα στα αντίστοιχα βιβλία ή καταστάσεις της έδρας. Για την απαλλαγή αυτή δεν απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης. Τα υποκαταστήματα αυτά απαλλάσσονται ακόμη και από την τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος (αγορών, εσόδων - εξόδων, ημερήσιο φύλλο συναλλαγών κ.λπ.)

Σημειώνεται ότι πρόσκαιρες εγκαταστάσεις θεωρούνται τα υποκαταστήματα εκείνα των οποίων ο χρόνος λειτουργίας λόγω του αντικειμένου των εργασιών τους είναι περιορισμένος. Τέτοιες πρόσκαιρες εγκαταστάσεις είναι τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων, οι προσωρινοί χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων κ.λπ.»

Ο κατασκευαστής δημοσίων τεχνικών έργων καταχωρεί διακεκριμένα ανά εγκατάσταση (*εργοτάξιο*) στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής της έδρας :

**α)** Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες οι οποίες βρίσκονται σε ιδιαίτερους αποθηκευτικούς χώρους (*όχι εργοτάξια*) κατ' είδος, ποσότητα και αξία. Στην περίπτωση που οι αποθηκευτικοί αυτοί χώροι βρίσκονται εκτός νομού και σε απόσταση μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων από την έδρα η ποσοτική καταχώριση αυτών γίνεται σε ιδιαίτερες διπλότυπες θεωρημένες καταστάσεις.

**β)** Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες που βρίσκονται στο εργοτάξιο και δεν έχουν ενσωματωθεί στο έργο κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Οι ύλες αυτές σύμφωνα και με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 της γνωμάτευσης Ν. 12/327/18.3.2004 της Ε.Λ.Τ.Ε. (*Γνωμάτευση Σ.ΛΟ.Τ. 12/324/18.3.2004*) μπορούν αντί να απογραφούν διακεκριμένα να εμφανιστούν όλες μαζί ως «τεχνικό έργο σε εξέλιξη» διακεκριμένα όμως από το υπό εκτέλεση έργο. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ανάλυση της συνολικής αξίας να δίνεται στον έλεγχο κατ' είδος πρώτης ή βοηθητικής ύλης και κατά ποσότητα όταν ζητηθεί από αυτόν.

**γ)** Το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο (*ανά εργοτάξιο*) κατά το μέρος που δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Το έργο αυτό (*ημιέτοιμο προϊόν*) καταχωρείται ως «τεχνικό έργο σε εξέλιξη» (λογαριασμός 23 του Ε.Γ.Λ.Σ.) με γενική περιγραφή της κατάστασης που βρίσκεται.

#### **2.3.4.6. Καταχώριση απογραφής επιχειρήσεων ιδιωτικών τεχνικών έργων**

Ο κατασκευαστής ιδιωτικών τεχνικών έργων καταχωρεί διακεκριμένα ανά εγκατάσταση (*εργοτάξιο*) στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής της έδρας :

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

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

**β)** Τις πρώτες και τις βοηθητικές ύλες που βρίσκονται στο εργοτάξιο και δεν έχουν ενσωματωθεί στο έργο κατ' είδος, ποσότητα και αξία.

Το υπό εκτέλεση ιδιωτικό τεχνικό έργο επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφοι 14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 12.5.2. της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (ΠΟΛ. 3/24.11.1992) τιμολογείται το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσης κατά το μέρος που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή,<sup>27</sup> το τμήμα αυτό του έργου που έχει ήδη εκτελεστεί μέσα στη χρήση και τιμολογηθεί, δεν απογράφεται.

---

<sup>27</sup> Οι παράγραφοι 14 και 15 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) έχουν ως ακολούθως :

«14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α' του Ν.1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι την 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών, εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά, για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους

Στην περίπτωση που κατά παράβαση των πιο πάνω διατάξεων δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι το τέλος της χρήσης το τμήμα που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, αυτό απογράφεται όπως και το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο.

Η παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παράγραφοι 14 και 15 του Π.Δ. 186/1992, εγκυμονεί κινδύνους (πρόστιμα του Κ.Β.Σ. κ.λπ.)

#### **2.4. Προσδιορισμός αποτελεσμάτων για έργα που έχουν αναληφθεί πριν και μετά την 31.12.2006**

Με βάση όσα προαναφέρονται γίνεται σαφές ότι θα υπάρχει ένα μεταβατικό στάδιο στο οποίο θα εφαρμόζονται ταυτόχρονα :

**α)** Οι παλαιές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 για τα παλαιά έργα.

**α1)** Συνεχιζόμενα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα αναληφθέντα έως την 31.12.2006.

**α2)** Άδειες ανέγερσης οικοδομών εκδοθείσες έως την 31.12.2006.

---

οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2004.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημοσίων έργων.

Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων των οποίων η τιμή ορίζεται με απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων το τιμολόγιο εκδίδεται εντός μηνός από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής απόφασης και πάντως μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία δημοσιεύεται αυτή.

Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.»

β) Οι νέες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 όπως αυτές τέθηκαν με το άρθρο 12 του Ν. 3522/2006 για τα νέα έργα.

**β1)** Δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα αναληφθέντα από 1.1.2007 και μετά.

**β2)** Άδειες ανέγερσης οικοδομών οι οποίες εκδίδονται από 1.1.2007 και μετά.

#### **2.4.1. Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων**

Στην περίπτωση που μία τεχνική επιχείρηση έχει παλαιά και νέα έργα, η λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών εσόδων και εξόδων θα πρέπει να διαχωρίζεται σε λογαριασμούς νέων και παλαιών έργων, αφού για τα παλαιά έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιορισθεί τεκμαρτά σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και για τα νέα έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιορισθεί λογιστικά σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.<sup>28</sup>

##### **2.4.1.1. Υποχρέωση επιμερισμού κοινών δαπανών**

Στην περίπτωση που μία τεχνική επιχείρηση έχει παλαιά και νέα έργα, οι κοινές δαπάνες θα πρέπει να επιμερίζονται σε αυτά βάσει των ακαθαρίστων εσόδων τους, αφού για τα παλαιά έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιορισθεί τεκμαρτά σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και για τα νέα έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιορισθεί λογιστικά σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Σχετική και η ΠΟΛ. 1143/2002 για τα παλαιά και νέα έργα των τεχνικών επιχειρήσεων που υπήχθησαν για πρώτη φορά στο λογιστικό προσδιορισμό με τις διατάξεις του Ν. 2940/2001.

<sup>29</sup> Σχετικές η ΠΟΛ. 1143/2002 για τα παλαιά και νέα έργα των τεχνικών επιχειρήσεων που υπήχθησαν για πρώτη φορά στο λογιστικό προσδιορισμό με τις διατάξεις του Ν. 2940/2001 και η ΠΟΛ. 1038/22.2.2008.

Επίσης, στην περίπτωση που μία επιχείρηση δημοσίων έργων η οποία δεν έχει ακαθάριστα έσοδα λόγω μη πιστοποίησης (συνεπώς μη τιμολόγησης) τεχνικού ή τεχνικών έργων, ως ακαθάριστα έσοδα για τον επιμερισμό των κοινών δαπανών θα λάβει το κόστος του έργου ή των έργων το οποίο έχει εκτελεσθεί (μερικώς ή ολικώς) και δεν έχει τιμολογηθεί.

### α) Παλαιά έργα

#### α1) Υπολογισμός ποσοστού κοινών δαπανών

$$\frac{\text{Ακαθάριστα έσοδα παλαιών έργων}}{\text{Συνολικά ακαθάριστα έσοδα}} \chi 100 = \text{Ποσοστό κοινών δαπανών παλαιών έργων}$$

#### α2) Υπολογισμός κοινών δαπανών που αναλογούν

Σύνολο κοινών δαπανών	χ	Ποσοστό	=	Κοινές δαπάνες που αναλογούν στα παλαιά έργα
--------------------------	---	---------	---	---

### β) Νέα έργα

#### β1) Υπολογισμός ποσοστού κοινών δαπανών

$$\frac{\text{Ακαθάριστα έσοδα νέων έργων}}{\text{Συνολικά ακαθάριστα έσοδα}} \chi 100 = \text{Ποσοστό κοινών δαπανών νέων έργων}$$

#### β2) Υπολογισμός κοινών δαπανών που αναλογούν

Σύνολο κοινών δαπανών	χ	Ποσοστό	=	Κοινές δαπάνες που αναλογούν στα νέα έργα
--------------------------	---	---------	---	--

### ✓ Παράδειγμα

Τεχνική επιχείρηση έχει συνολικά ακαθάριστα έσοδα ύψους 350.000,00 ευρώ εκ των οποίων 70.000,00 ευρώ από τον κλάδο παλαιών έργων και 280.000,00 ευρώ από τον κλάδο νέων έργων. Οι κοινές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 20.000,00 ευρώ.

### α) Παλαιά έργα

#### α1) Υπολογισμός ποσοστού κοινών δαπανών

$$\frac{\text{Έσοδα παλαιών έργων}}{\text{Συνολικά ακαθάριστα έσοδα}} = \frac{70.000,00}{350.000,00} \times 100 = 20\%$$

#### α2) Υπολογισμός κοινών δαπανών που αναλογούν

$$20.000,00 \times 20\% = 4.000,00$$

### β) Νέα έργα

#### β1) Υπολογισμός ποσοστού κοινών δαπανών

$$\frac{\text{Έσοδα νέων έργων}}{\text{Συνολικά ακαθάριστα έσοδα}} = \frac{280.000,00}{350.000,00} \times 100 = 80\%$$

#### β2) Υπολογισμός κοινών δαπανών που αναλογούν

$$20.000,00 \times 80\% = 16.000,00$$

Αν η τεχνική επιχείρηση έχει και άλλο κλάδο (εμπορικό ή παροχής υπηρεσιών) για τον οποίο προσδιορίζει λογιστικά το καθαρό αποτέλεσμα, θα πρέπει για τον επιμερισμό των κοινών δαπανών να αθροίσει τα ακαθάριστα έσοδα των νέων έργων με τα ακαθάριστα έσοδα του άλλου κλάδου.

### ✓ Παράδειγμα

Τεχνική – εμπορική επιχείρηση έχει συνολικά ακαθάριστα έσοδα ύψους 800.000,00 ευρώ εκ των οποίων 240.000,00 ευρώ από τον κλάδο παλαιών έργων, 500.000,00 ευρώ από τον κλάδο νέων έργων και 60.000,00 από τον εμπορικό κλάδο. Οι κοινές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 50.000,00 ευρώ.

**α) Παλαιά έργα**

**α1) Υπολογισμός ποσοστού κοινών δαπανών**

$$\frac{\text{Έσοδα παλαιών έργων}}{\text{Συνολικά ακαθάριστα έσοδα}} = \frac{240.000,00}{800.000,00} \times 100 = 30\%$$

**α2) Υπολογισμός κοινών δαπανών που αναλογούν**

$$50.000,00 \times 30\% = 15.000,00$$

**β) Νέα έργα – Εμπορικός κλάδος**

**β1) Υπολογισμός ποσοστού κοινών δαπανών**

$$\frac{\text{Έσοδα νέων έργων και εμπορίας}}{\text{Συνολικά ακαθάριστα έσοδα}} = \frac{560.000,00}{800.000,00} \times 100 = 70\%$$

**β2) Υπολογισμός κοινών δαπανών που αναλογούν**

$$50.000,00 \times 70\% = 35.000,00$$

**2.4.1.2. Συμψηφισμός ζημιάς κλάδου νέων έργων (έργων αναληφθέντων από 1.1.2007) με τεκμαρτά κέρδη του κλάδου παλαιών έργων**

Στην περίπτωση γ' της παραγράφου 5 του κεφαλαίου Α' και στην παράγραφο 5 του κεφαλαίου Β' της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1038/22.2.2008, ορίζεται ρητά ότι, στην περίπτωση που προκύπτει ζημία από την εκτέλεση των νέων έργων, η ζημία αυτή συμψηφίζεται με τα τεκμαρτά κέρδη από την εκτέλεση των παλαιών έργων.

✓ **Παράδειγμα**

Τεχνική επιχείρηση δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων έχει τεκμαρτά κέρδη από παλαιά έργα ύψους 100.000,00 ευρώ και λογιστική ζημιά από νέα έργα ύψους 70.000,00 ευρώ.

	Τεκμαρτά κέρδη παλαιών έργων	100.000,00	
<b>Πλέον</b>	Λογιστική ζημιά νέων έργων	-70.000,00	
	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη)		<u>30.000,00</u>

**3. Πόρισμα****3.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών**

Στις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών παρατηρούνται τα ακόλουθα :

**α)** Για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα καθαρά αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

**β)** Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) που τηρούν πλέον υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα καθαρά αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά.

Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης των ανεγειρόμενων οικοδομών, τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, φορολογούνται προσωρινά (προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34) δηλαδή με εξωλογιστικό τρόπο, και κατά τη διαχειριστική χρήση που ολοκληρώνεται η οικοδομή θα δηλώνεται το τελικό

λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη σε προηγούμενες χρήσεις.

γ) Για τις ατομικές επιχειρήσεις ή πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (*Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.*), στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (*Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.*) που τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά (*λόγω τζίρου*) βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία αυτά είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, τότε σε φορολογία υπόκειται το άθροισμα των τεκμαρτών κερδών και ποσοστού 40% της διαφοράς μεταξύ λογιστικών και τεκμαρτών κερδών. Το υπόλοιπο 60% της διαφοράς αυτής θα μεταφέρεται και θα εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων» και περαιτέρω, κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Ειδικότερα :

- ✓ Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές αποκτούν έσοδα από την πώληση οικοδομής της οποίας η ανέγερση ολοκληρώνεται σε μεταγενέστερη χρήση, αυτές υποχρεούνται κατ' αρχήν να δηλώσουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα εξωλογιστικά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων τους. Στην συνέχεια, κατά τη χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφόσον τα λογιστικά κέρδη από την πώλησή της είναι μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικά κέρδη τότε θα δηλώσουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής τόσο τα εξωλογιστικά κέρδη όσο και το 40% της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών και εξωλογιστικών κερδών και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος θα εκπέσουν το φόρο που έχουν καταβάλει με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αναλογεί στα εξωλογιστικά κέρδη.
- ✓ Στην περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίσει λογιστικά κέρδη περισσότερα από αυτά που δήλωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους, τότε τα επιπλέον κέρδη προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολό τους, με τους ισχύοντες

συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων. Δηλαδή κανένα ποσό από τα κέρδη αυτά δεν θα εμφανιστεί στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων».

δ) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) τα καθαρά αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά.

Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης των ανεγειρόμενων οικοδομών, τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) φορολογούνται προσωρινά (προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34) δηλαδή με εξωλογιστικό τρόπο, και κατά τη διαχειριστική χρήση που ολοκληρώνεται η οικοδομή θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη σε προηγούμενες χρήσεις.

Η ανωτέρω πρακτική, ειδικά στις Α.Ε., οδηγεί σε μετωπική σύγκρουση τη φορολογική νομοθεσία με λοιπά νομοθετήματα όπως τον Κ.Ν. 2190/1920 (ειδικά στη διάθεση των αποτελεσμάτων) και το Π.Δ. 1123/1980 (ειδικά στη λογιστική απεικόνιση φόρων και αποτελεσμάτων).

### **3.1.1. Πρόταση**

Για λόγους αφ' ενός φορολογικής ισότητας, απλοποίησης των διαδικασιών και αφ' ετέρου αποφυγής προβλημάτων ειδικά στη διάθεση των αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, η πολιτεία πρέπει άμεσα να τροποποιήσει το άρθρο 34 του Ν. 2238/1994 και να υπαγάγει τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών στο λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, ανεξαρτήτως κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων, υιοθετώντας για την εξεύρεση του ετησίου καθαρού εισοδήματος τη μέθοδο της τμηματικής αποπεράτωσης του έργου (οικοδομής).

### **✓ Παράδειγμα**

Οικοδομική επιχείρηση ανεγείρει οικοδομή προς πώληση με τα κάτωθι στοιχεία ανά χρήση :

**α) Χρήση 2010**

Πωλήσεις :	Διαμερίσματα με οριστικά συμβόλαια συνολικού εμβαδού 200 τ.μ. αξίας 440.000,00 ευρώ (2.200,00 ευρώ ανά τ.μ.)
Στάδιο κατασκευής :	Τοιχοποιία – Ποσοστό ολοκλήρωσης 50%.
Κόστος κατασκευής :	450.000,00 ευρώ
Λοιπές δαπάνες :	30.000,00 ευρώ *

**α1) Προσδιορισμός εσόδων που αναλογούν στη χρήση**

- ✓ Οι πωλήσεις διαμερισμάτων ανέρχονται στο ποσό των 440.000,00 ευρώ (200 τ.μ. χ 2.200,00 ευρώ).
- ✓ Τα έσοδα που αναλογούν στη χρήση βάσει του ποσοστού ολοκλήρωσης της οικοδομής 50%, ανέρχονται στο ποσό των 220.000,00 ευρώ (440.000,00 χ 50%). Το ποσό των υπολοίπων 220.000,00 ευρώ είναι έσοδο επόμενης χρήσης :
  - Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα μεταφερθεί στην χρήση 2010 σε ιδιαίτερη στήλη (έσοδα επόμενων χρήσεων) και στις επόμενες χρήσεις ανάλογα με το ποσοστό ολοκλήρωσης θα μεταφέρεται στη στήλη των πωλήσεων.
  - Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα μεταφερθεί στην χρήση 2010 σε αντίστοιχο υπολογαριασμό του Λ. 56 (έσοδα επόμενων χρήσεων) και στις επόμενες χρήσεις ανάλογα με το ποσοστό ολοκλήρωσης θα μεταφέρεται στον αντίστοιχο υπολογαριασμό του Λ. 71. (πωλήσεις προϊόντων).

**α2) Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων χρήσης**

Το κόστος των πωληθέντων της χρήσης προσδιορίζεται από τον ακόλουθο τύπο :

$$\text{Κόστος πωληθέντων} \rightarrow \frac{\text{Κόστος ημιτελούς οικοδομής χ Πωληθέντα μέτρα}}{\text{Συνολική επιφάνεια οικοδομής προς πώληση}} = 150.000,00$$

$$\text{Κόστος πωληθέντων} \rightarrow \frac{450.000,00 \chi 200}{600} = 150.000,00$$

**α3) Προσδιορισμός τεχνικών έργων υπό εξέλιξη 31.12.2010**

	Κόστος ημιτελούς οικοδομής περιόδου 1.1/31.12.2010	450.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων περιόδου 1.1/31.12/2010	150.000,00
	Τεχνικά έργα (οικοδομές) υπό εξέλιξη	<b>300.000,00</b>

**α4) Λογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων χρήσης**

	Πωλήσεις		220.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων	150.000,00	
	Μικτό κέρδος		<b>70.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Δαπάνες (Διοίκησης, διάθεσης κ.λπ.)	30.000,00	
	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης		<b>40.000,00</b>

### β) Χρήση 2011 (αποπεράτωση οικοδομής)

Πωλήσεις :	Διαμερίσματα με οριστικά συμβόλαια συνολικού εμβαδού 200 τ.μ. αξίας 460.000,00 ευρώ (2.300,00 ευρώ ανά τ.μ.)
Στάδιο κατασκευής :	Ολοκληρώθηκε 100%.
Κόστος κατασκευής :	480.000,00 ευρώ
Λοιπές δαπάνες :	50.000,00 ευρώ

#### β1) Προσδιορισμός εσόδων που αναλογούν στη χρήση

	Πωλήσεις διαμερισμάτων περιόδου 1.1/31.12.2011	460.000,00
<b>Πλέον</b>	Έσοδα που αναλογούν από την περίοδο 1.1/31/.12/2010	220.000,00
	Σύνολο εσόδων χρήσης	<b>680.000,00</b>

#### β2) Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων

- Προσδιορισμός συνολικού κόστους πωληθέντων

Το συνολικό κόστος των πωληθέντων προσδιορίζεται από τον ακόλουθο τύπο :

$$\frac{\text{Συνολικό κόστος κατασκευής} \times \text{Πωληθέντα μέτρα}}{\text{Συνολική επιφάνεια οικοδομής προς πώληση}}$$

$$\text{Κόστος πωληθέντων} \rightarrow \frac{930.000,00 \times 400}{600} = \mathbf{620.000,00}$$

- Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων χρήσης

	Συνολικό κόστος οικοδομής	620.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων περιόδου 1.1/31/.12/2010	150.000,00
	Κόστος πωληθέντων χρήσης	<b>470.000,00</b>

#### β3) Προσδιορισμός αξίας ετοιμών διαμερισμάτων (αποθεμάτων)

Η αξία των ετοιμών διαμερισμάτων (αποθεμάτων) μπορεί να υπολογισθεί με δύο τρόπους.

- ✓ Α' τρόπος

	Συνολικό κόστος οικοδομής		930.000,00
<b>Μείον</b>	Συνολικό κόστος πωληθέντων	620.000,00	
	Αποθέματα ετοιμών διαμερισμάτων		<b>310.000,00</b>

✓ B' τρόπος

$$\frac{\text{Συνολικό κόστος κατασκευής } \chi \text{ Απούλητα μέτρα}}{\text{Συνολική επιφάνεια οικοδομής προς πώληση}}$$

$$\text{Αποθέματα ετοιμών} \rightarrow \frac{930.000,00 \chi 200}{600} = \mathbf{310.000,00}$$

#### β4) Λογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων χρήσης

	Πωλήσεις		680.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων	470.000,00	
	Μικτό κέρδος		<b>210.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Δαπάνες (Διοίκησης, διάθεσης κ.λπ.)	50.000,00	
	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης		<b>160.000,00</b>

Παρατηρούμε ότι με την προτεινόμενη μέθοδο, δεν δημιουργείται κανένα πρόβλημα στη λογιστική απεικόνιση (είτε σε τηρούντες βιβλία B', είτε σε τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), προσδιορίζεται δε, και στη συνέχεια φορολογείται, το πραγματικό αποτέλεσμα κατ' έτος από τη δραστηριότητα αυτή και φυσικά δεν ανακύπτει κανένα πρόβλημα στη διάθεση των καθαρών αποτελεσμάτων ειδικά από Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

### 3.2. Επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων

Η καθιέρωση, με τις διατάξεις του Ν. 3522/2006, του λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και για τις τεχνικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. έλυσε προβλήματα ετών, τα οποία πηγή είχαν τον προσδιορισμό και τη φορολόγηση μη πραγματικών (πλασματικών) εισοδημάτων. Ειδικά για τις μικρές αυτές επιχειρήσεις (στην πλειοψηφία τους ατομικές, Ο.Ε. και Ε.Ε.), πλέον φορολογείται το πραγματικό και όχι το τεκμαρτό (πλασματικό) εισόδημά τους, με αποτέλεσμα και τα φυσικά πρόσωπα (ατομικά ασκούντες και εταίροι των Ο.Ε. και των Ε.Ε.), να δηλώνουν τα πραγματικά εισοδήματά τους.

### 3.3. Επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων

Η καθιέρωση, με τις διατάξεις του Ν. 3522/2006, του λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και για τις τεχνικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. έλυσε προβλήματα ετών, τα οποία πηγή είχαν τον προσδιορισμό και τη φορολόγηση μη πραγματικών (πλασματικών) εισοδημάτων. Ειδικά για τις μικρές αυτές επιχειρήσεις (στην πλειοψηφία τους ατομικές, Ο.Ε. και Ε.Ε.), πλέον φορολογείται το πραγματικό και όχι το τεκμαρτό (πλασματικό) εισόδημά τους με αποτέλεσμα και τα φυσικά πρόσωπα (ατομικά ασκούντες και εταίροι των Ο.Ε. και των Ε.Ε.), να δηλώνουν τα πραγματικά εισοδήματά τους.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### *A. Διατάξεις άρθρου 34 Ν. 2238/1994*

#### *A1. Άρθρο 34 Ν. 2238/1994 πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006*

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

*Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.*

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

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

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

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

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

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

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

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 100% (εκατό τοις εκατό). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι, εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.

3. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή 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, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

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

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

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

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

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

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

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

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

**γ.** Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α, β και γ περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους

συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).

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

**5.** Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και των ατομικών επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση που τα δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη, τα οποία προέρχονται από εργασίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτώς προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των υπόχρεων, προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και το σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού της ως άνω διαφοράς καθαρών κερδών. Το υπόλοιπο κερδών που απομένει και δεν φορολογήθηκε μεταφέρεται και εμφανίζεται στα βιβλία στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.

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

**7.** Οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 δεν εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον υποβάλλουν στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για το

σκοπό αυτό ανέκκλητη δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από την έναρξη της λειτουργίας τους.

8. 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 (Φ.Ε.Κ. 198/Α') ή του Ν. 947/1979 (Φ.Ε.Κ. 169/Α') ή του Ν. 1337/1983 (Φ.Ε.Κ. 33/Α'), καθώς και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της Δημόσιας Επιχείρησης Πολεοδομίας και Στέγασης (Δ.Ε.Π.Ο.Σ.) που αφορούν πωλήσεις οικοδομών τις οποίες ανεγείρει για "Ομογενειακά Χωριά.

**Α2. Άρθρο 34 Ν. 2238/1994 μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006**

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

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

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο

235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσύμφωνου αυτού.

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

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

**2.** Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

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

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

**3.** Προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών ατομικών επιχειρήσεων και προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν τα καθαρά κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών, που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2, ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της διαφοράς προστίθεται στα τεκμαρτά καθαρά κέρδη και το απομένον υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται και εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων». Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι

διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106. Ειδικά, για ατομική επιχείρηση, το αφορολόγητο αποθεματικό που αναλαμβάνεται ή κεφαλαιοποιείται προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Τυχόν επιπλέον κέρδη που προσδιορίζονται από το φορολογικό έλεγχο προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολό τους με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας φυσικών ή νομικών προσώπων.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**B.** Συνοπτική παρουσίαση του τρόπου προσδιορισμού και φορολογίας των αποτελεσμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων που ίσχυε πριν την αντικατάσταση του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006

#### **B1. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων πριν το Ν. 2579/1998**

Πριν την αλλαγή του τρόπου προσδιορισμού των καθαρών αποτελεσμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων με τις διατάξεις του Ν. 2579/1998, με τις τότε ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 οι τεχνικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως

νομικής μορφής και κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων του Κ.Β.Σ. προσδιόριζαν τα καθαρά αποτελέσματά (κέρδη) τους τεκμαρτά (εξωλογιστικά) με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

## ***B2. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων μετά το Ν. 2579/1998***

***Ατομικές, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε. – Ε.Ε. κοινοπραξίες κ.λπ.) με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.***

*Οι ατομικές επιχειρήσεις και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε. – Ε.Ε. κοινοπραξίες κ.λπ.) με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά.*

***Ατομικές, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε. – Ε.Ε. κοινοπραξίες κ.λπ.) με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.***

*Οι ατομικές επιχειρήσεις και πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε. – Ε.Ε. κοινοπραξίες κ.λπ.) με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά. Σε περίπτωση όμως που τα λογιστικά (δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη) ήταν μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών προστίθετο στα τεκμαρτά κέρδη το 40% της διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών κερδών.*

*Σύμφωνα δε με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1117/23.3.1993, το υπόλοιπο των κερδών που απέμενε και δεν φορολογήθηκε έπρεπε να μεταφερθεί και να εμφανισθεί στα βιβλία στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».*

*Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού έπρεπε να εφαρμοσθούν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106, δηλαδή για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2, θα έπρεπε να φορολογηθούν αυτοτελώς με τις ισχύουσες κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης διατάξεις, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό έπρεπε*

να προστεθεί στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και να φορολογηθεί με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.<sup>30</sup>

### **Ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμοί**

Οι ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε. και οι συνεταιρισμοί, συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά. Σε περίπτωση που μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης από τη γενική συνέλευση και την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994, απέμενε υπόλοιπο κερδών που δεν φορολογήθηκε στο νομικό πρόσωπο και εμφανιζέτο στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» το 40% αυτού έπρεπε να φορολογηθεί στο νομικό πρόσωπο με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας κατά περίπτωση.

Για τη φορολόγηση του 40% του υπολοίπου κερδών, το νομικό πρόσωπο είχε την υποχρέωση για τα κέρδη αυτά να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ενάτου μήνα και να καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη έπρεπε να καταβληθεί με την υποβολή της

---

<sup>30</sup> Σχετικές οι παράγραφοι 5 και 6 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 όπως αυτές προστέθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 και ίσχυαν σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου για ισολογισμούς που έκλειναν οι ανωτέρω επιχειρήσεις με ημερομηνία 31.12.1997 και μετά. Οι υφιστάμενες μέχρι τότε παράγραφοι 5 και 6 αναριθμήθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του Ν. 2579/1998 σε 7 και 8 αντίστοιχα.

Η φορολόγηση του 40% της διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών κερδών δεν είχε εφαρμογή στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 των οποίων μέλη είναι αποκλειστικά ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Σε περίπτωση όμως κατά την οποία, εκτός από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης συμμετείχαν και άλλα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή ατομικές επιχειρήσεις, οι ανωτέρω διατάξεις είχαν εφαρμογή μόνο για το τμήμα των κερδών που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα τεκμαρτά και κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα ποσοστά συμμετοχής των νομικών αυτών προσώπων ή των ατομικών επιχειρήσεων, με εξαίρεση τις συμμετέχουσες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.<sup>31</sup>

Επί του φόρου που προέκυπτε από τη δήλωση αυτή δεν ενεργείται βεβαίωση καταβολής προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

Με την καταβολή του φόρου αυτού για το μέρος των φορολογηθέντων κερδών εξαντλείτο κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων ή μελών, κατά περίπτωση.

Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη, μετά την αφαίρεση του φόρου που είχε καταβληθεί, έπρεπε να εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

### ***B3. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων μετά το Ν. 2940/2001***

***Ατομικές επιχειρήσεις, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. και κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101) με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.***

Οι ατομικές επιχειρήσεις και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. και κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101) με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά.

***Ατομικές επιχειρήσεις, πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. και κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101) με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.***

---

<sup>31</sup> Σχετική η παράγραφος 9 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994.

Οι ατομικές επιχειρήσεις και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. και κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101) με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά. Σε περίπτωση όμως που τα λογιστικά (δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη) ήταν μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών προστίθετο στα τεκμαρτά κέρδη το 40% της διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών κερδών.

Το υπόλοιπο των κερδών που απέμενε και δεν φορολογήθηκε έπρεπε να μεταφερθεί και να εμφανισθεί στα βιβλία στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.»

Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού έπρεπε να εφαρμοσθούν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106, δηλαδή για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2, θα έπρεπε να φορολογηθούν αυτοτελώς με τις ισχύουσες κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης διατάξεις, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό έπρεπε να προστεθεί στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και να φορολογηθεί με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994.

**Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.)**

Τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 :

α) Για έργα που ανέλαβαν πριν την 1.1.2002 ή για οικοδομές που η ανέγερσή τους άρχισε πριν την 1.1.2002, συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά. Σε περίπτωση που μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης από τη γενική συνέλευση και την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994, απέμενε υπόλοιπο κερδών που δεν φορολογήθηκε στο νομικό πρόσωπο και εμφανίζετο στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» το 40% αυτού έπρεπε να φορολογηθεί στο νομικό πρόσωπο με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας κατά περίπτωση.

Για τη φορολόγηση του 40% του υπολοίπου κερδών, το νομικό πρόσωπο είχε την υποχρέωση για τα κέρδη αυτά να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ενάτου μήνα και να καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη έπρεπε να καταβληθεί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.<sup>32</sup>

Επί του φόρου που προέκυπτε από τη δήλωση αυτή δεν ενεργείτο βεβαίωση καταβολής προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

Με την καταβολή του φόρου αυτού για το μέρος των φορολογηθέντων κερδών εξαντλείτο κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων ή μελών, κατά περίπτωση.

Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη, μετά την αφαίρεση του φόρου που είχε καταβληθεί, έπρεπε να εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

**β)** Για έργα που ανέλαβαν μετά την 1.1.2002 ή για οικοδομές που η ανέγερσή τους άρχισε μετά την 1.1.2002, προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους λογιστικά.

**Κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101**

Οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 :

---

<sup>32</sup> Σχετική η παράγραφος 9 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Ν. 2579/1998 και ισχύει σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου για τα κέρδη που προκύπτουν από διαχειρίσεις που κλείνουν οι επιχειρήσεις με 31.12.1997 συμπεριλαμβανομένης και μετά.

*α) Για έργα που ανέλαβαν πριν την 1.1.2002 ή για οικοδομές που η ανέγερσή τους άρχισε πριν την 1.1.2002, συνέχιζαν να προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους τεκμαρτά. Σε περίπτωση όμως που τα λογιστικά (δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη) ήταν μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών προστίθετο στα τεκμαρτά κέρδη το 40% της διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών κερδών.*

*Το υπόλοιπο των κερδών που απέμενε και δεν φορολογήθηκε έπρεπε να μεταφερθεί και να εμφανισθεί στα βιβλία στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».*

*Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού έπρεπε να εφαρμοσθούν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106, δηλαδή για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2, θα έπρεπε να φορολογηθούν αυτοτελώς με τις ισχύουσες κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης διατάξεις, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό έπρεπε να προστεθεί στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και να φορολογηθεί με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.<sup>33</sup>*

*β) Για έργα που ανέλαβαν μετά την 1.1.2002 ή για οικοδομές που η ανέγερσή τους άρχισε μετά την 1.1.2002, προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους λογιστικά.*

#### ***B4. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων από το φορολογικό έλεγχο πριν το Ν. 3522/2006***

<sup>33</sup> Η φορολόγηση του 40% της διαφοράς λογιστικών – τεκμαρτών κερδών δεν είχε εφαρμογή στα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 των οποίων μέλη είναι αποκλειστικά ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Σε περίπτωση όμως κατά την οποία, εκτός από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης συμμετείχαν και άλλα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή ατομικές επιχειρήσεις, οι ανωτέρω διατάξεις είχαν εφαρμογή μόνο για το τμήμα των κερδών που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα τεκμαρτά και κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα ποσοστά συμμετοχής των νομικών αυτών προσώπων ή των ατομικών επιχειρήσεων, με εξαίρεση τις συμμετέχουσες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

**Προσαύξηση συντελεστή καθαρού κέρδους στις περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή ανεπάρκειας και ανακρίβειας των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων**

*Για τις τεχνικές επιχειρήσεις που προσδιορίζουν τεκμαρτά το καθαρό εισόδημά τους και ειδικότερα :*

**α)** *Για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, για άδειες ανέγερσης οι οποίες εκδόθηκαν μέχρι και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2006, και*

**β)** *τις επιχειρήσεις εκτέλεσης δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων για έργα που ανέλαβαν μέχρι και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2006, το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1295/1997 αποδέχεται το με αριθμό 4466/1997 έγγραφο του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας και ορίζει τα ακόλουθα :*

*Από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 32, της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006), προκύπτει σαφώς ότι, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων εφαρμόζεται η ειδική διαδικασία του άρθρου 34, βάσει της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση εξωλογιστικά, με εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων.*

*Ως ακαθάριστα έσοδα αυτών, ακόμη και στην περίπτωση της μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή ανακριβούς τήρησης αυτών, θεωρούνται τα εργολαβικά ανταλλάγματα τα οποία καθορίζονται με κάθε νόμιμο μέσο. Η μέθοδος αυτή, όπως πάγια γίνεται δεκτό από τη νομολογία εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το νόμο, ανεξάρτητα από την ανακρίβεια ή την ανεπάρκεια των βιβλίων (Σχετικές και οι αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1633/1980 και Σ.τ.Ε 1111/1988).*

*Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω προκύπτει ότι, σε περίπτωση διαπιστώσεως σε βάρος τεχνικών επιχειρήσεων των αναφερομένων στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 παραβάσεων (ανακρίβεια, έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων κ.λπ.) για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εν λόγω*

επιχειρήσεων, οι συντελεστές καθαρού κέρδους, που προβλέπονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 34 του ίδιου νόμου, δεν προσαυξάνονται με τα ποσοστά που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 32, καθόσον οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στις τεχνικές επιχειρήσεις.

### **Προσαύξηση συντελεστή επί προφανούς δυσαναλογίας δαπανών κατασκευής και κόστους κατασκευής**

Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 (πριν την αντικατάστασή του με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006), αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της τεχνικής επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν, 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 60%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής.

Η διάταξη αυτή στην ουσία δεν εφαρμόζεται στην πράξη αφού υπάρχει αντικειμενική δυσκολία προσδιορισμού πραγματικού κόστους το οποίο μπορεί να διαφοροποιηθεί με βάση εξωλογιστικά στοιχεία τα οποία θα προκύψουν από έλεγχο ή από τυχόν μη καταχώριση εξόδων και αγορών. Έτσι λοιπόν παρατηρείται το φαινόμενο οι ελεγκτικές υπηρεσίες να «διαπιστώνουν προφανή δυσαναλογία» δαπανών, συγκρίνοντας τις δαπάνες των βιβλίων με τις τεκμαρτές δαπάνες (Ακαθάριστα έσοδα χ 100 – προβλεπόμενο συντελεστή), διαπίστωση η οποία προέρχεται λόγω λανθασμένης ερμηνείας των προϊσχυουσών διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 34.

Επειδή το κόστος κατασκευής ενός τεχνικού έργου γενικά διαφοροποιείται ανάλογα με το χρόνο εκτέλεσής του και των εν γένει εργασιών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή του, πρέπει να αποδίδεται ιδιαίτερη προσοχή στα στοιχεία βάσει των οποίων θα αποδεικνύεται ότι το συνηθισμένο (πραγματικό) κόστος ανέγερσης της οικοδομής διαφέρει ουσιωδώς εκείνου που εμφανίζει η επιχείρηση που ελέγχεται στα βιβλία και τα στοιχεία της. Στην πραγματικότητα όμως ο έλεγχος δεν μπορεί να καθορίσει χωρίς αμφισβητήσεις το κόστος μιας οικοδομής και ως ελεγκτική πρακτική λαμβάνεται ως ιδέα

του κόστους το 85% της αντικειμενικής τιμής δεδομένου ότι το 15% είναι το καθαρό κέρδος (Σ.Κ.Κ.). Άρα συγκρίνεται το κόστος που εμφανίζεται στα βιβλία με το 85% της αντικειμενικής αξίας και εάν δεν υπάρχει δυσαναλογία μεγαλύτερη του 20% του κόστους που αναγράφεται στα βιβλία δεν προσαυξάνεται ο συντελεστής.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την ατομική διοικητική λύση με Α.Π. 1046726/22.4.2008 η οποία έχει θέμα «Προσδιορισμός πραγματικού κόστους κατασκευής τεχνικού έργου» δέχεται τα ακόλουθα :

**α)** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006 και οι οποίες έχουν εφαρμογή για τα τεχνικά έργα που έχουν αναλάβει οι επιχειρήσεις μέχρι και την 31.12.2006, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις μέχρι 60%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής.

**β)** Περαιτέρω, όπως έχει διευκρινισθεί με την Ε.752/Εγκ.7/22.1.1979 εγκύκλιο, επειδή το κόστος κατασκευής ενός τεχνικού έργου γενικά διαφοροποιείται ανάλογα με το χρόνο εκτέλεσής του και των εν γένει εργασιών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή του, πρέπει να αποδίδεται ιδιαίτερη προσοχή στα στοιχεία βάσει των οποίων θα αποδεικνύεται ότι το συνηθισμένο (πραγματικό) κόστος ανέγερσης της οικοδομής υφίσταται ουσιωδώς εκείνου που εμφανίζει η επιχείρηση που ελέγχεται στα βιβλία και τα στοιχεία της.

**γ)** Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι με την πιο πάνω εγκύκλιο έχει ήδη διευκρινισθεί, ότι προκειμένου για τον προσδιορισμό του πραγματικού κόστους κατασκευής των τεχνικών έργων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το συνηθισμένο κόστος κατασκευής των εν λόγω έργων κατά το χρόνο εκτέλεσης των εργασιών, το οποίο πρέπει να προκύπτει με βάση

πραγματικά στοιχεία και όχι με κάποιο τεκμαρτό τρόπο, λαμβανομένου υπόψη και των εργασιών που απαιτούνται για την ολοκλήρωσή τους.

Σύμφωνα λοιπόν με όλα τα ανωτέρω και την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2445/1990, η προφανής δυσαναλογία μεταξύ των δαπανών κατασκευής και του πραγματικού κόστους, μπορεί να διαπιστωθεί μόνο κατόπιν σύγκρισης των δύο αυτών μεγεθών και όχι με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, όπως κατόπιν συγκρίσεως των καθαρών κερδών με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης.

### **Γ. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τα τεχνικά έργα (Δ.Α.Π. 11)**<sup>34</sup>

Λόγω της ιδιαίτερης φύσης των συμβάσεων κατασκευής έργων, δημιουργήθηκε το Πρότυπο Νο 11, με βασικό σκοπό τον καθορισμό αφενός των κριτηρίων κατανομής των συμβατικών εσόδων και εξόδων κατά τις λογιστικές περιόδους που εκτελείται το έργο και αφετέρου του τρόπου λογιστικοποίησης των εσόδων και εξόδων από τους κατασκευαστές.

#### **Γ1. Σύμβαση κατασκευής έργου**

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Επίσης, μία σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να περιλαμβάνει και υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με την κατασκευή του έργου όπως για παράδειγμα, υπηρεσίες διευθύνσεως και αρχιτέκτονα, εργασίες κατεδάφισης κ.λπ.

Το πρότυπο με βάση τον τρόπο καθορισμού της τιμής του κατασκευαζόμενου έργου διακρίνει δύο κατηγορίες συμβάσεων :

---

<sup>34</sup> Πηγή : Τεχνικές Επιχειρήσεις, Γ. Α. Κορομηλάς – Δ. Γ. Ζιγκερίδης, έκδοση 2<sup>η</sup> Ιούλιος 2007 σελίδες 43 έως 61.

*α) Σύμβαση σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.*

*β) Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής είναι μία σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.*

*Σε πολλές περιπτώσεις μία σύμβαση μπορεί να περιέχει στοιχεία από αμφότερες τις παραπάνω δύο κατηγορίες.*

*Το πρότυπο θέτοντας την ουσία υπεράνω του τύπου μπορεί να θεωρήσει μία ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη είτε με περισσότερους ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής. Έτσι μία ομάδα συμβάσεων μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά είτε ως ένα ενιαίο σύνολο είτε ξεχωριστά σύμφωνα με τα παρακάτω :*

*α) Ενιαία σύμβαση κατασκευής :*

*α1) η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο,*

*α2) οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεόμενες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, και*

*α3) οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.*

*β) Ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής :*

*β1) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο,*

*β2) κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, και*

**β3)** το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξατομικευτούν.

Η κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου στα πλαίσια μιας ήδη υπάρχουσας σύμβασης πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον :

**α)** το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση, ή

**β)** η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

**Παράδειγμα :**

Η κατασκευαστική εταιρία «Α» υπέγραψε με την ιδιωτική εταιρία «Β» δύο συμβάσεις:

**α)** μία σύμβαση για την κατασκευή ενός δρόμου στις εγκαταστάσεις της, και

**β)** μία σύμβαση για την κατασκευή μίας μικρής υπόγειας γέφυρας επί του νέου αυτού δρόμου.

Παράλληλα, σύμφωνα με τους όρους του διαγωνισμού μπορεί να ζητηθεί από την κατασκευαστική εταιρία να γίνει και μια μικρή προέκταση του δρόμου με τιμή που θα διαπραγματευτεί στο μέλλον.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτύπου, οι ανωτέρω δύο συμβάσεις θα θεωρηθούν ως μία σύμβαση (για λόγους λογιστικής παρακολούθησης), εάν και τα δύο έργα :

**α)** συμπεριλαμβάνονταν στον ίδιο διαγωνισμό,

**β)** είχε υποβληθεί από την κατασκευαστική εταιρία μια προσφορά και για τα δύο έργα, και

**γ)** ο κατασκευαστής δεν μπορούσε να απορρίψει μόνο το ένα και να αποδεχθεί το άλλο.

*Αν τα ανωτέρω δύο έργα, ήταν σε διαφορετικό διαγωνισμό και η εταιρία μπορούσε να αποδεχθεί το ένα έργο και να απορρίψει το άλλο, τότε θα τα παρακολουθούσε λογιστικά ως δύο ξεχωριστές συμβάσεις.*

*Όσον αφορά την προέκταση του δρόμου, παρά το γεγονός ότι είναι ομοειδές έργο (τεχνολογικά, λειτουργικά), επειδή η διαπραγμάτευση της τιμής του θα γίνει αργότερα και ανεξάρτητα από τον αρχικό διαγωνισμό, η κατασκευή αυτού του πρόσθετου δρόμου θα θεωρηθεί ως ξεχωριστή σύμβαση.*

*Επισημαίνεται τέλος ότι, η λογιστική αντιμετώπιση δύο συμβάσεων ως ενιαίων ή ξεχωριστών έχει ιδιαίτερα μεγάλη σημασία, ειδικά στις περιπτώσεις των έργων που υπάρχει μεγάλη διαφορά στο περιθώριο κέρδους του κάθε έργου.*

## **Γ2. Συμβατικό έσοδο**

*Το συμβατικό έσοδο περιλαμβάνει :*

*A. Το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση.*

*B. Τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο.*

*Παραδείγματα τροποποιήσεων είναι οι αλλαγές στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό ενός περιουσιακού στοιχείου και οι αλλαγές στη διάρκεια μιας σύμβασης.*

*Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον :*

*α) είναι αναμενόμενο ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή, και*

*β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.*

*Γ. Τις αξιώσεις αποζημιώσεων (ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, για κάλυψη κόστους που δεν περιλαμβάνεται στη συμβατική τιμή).*

*Η αποζημίωση καταχωρείται ως έσοδο μόνο όταν :*

*α) οι διαπραγματεύσεις έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αποζημίωση, και*

*β) το ποσό που αναμένεται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης, μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.*

*Δ. Τα κίνητρα.*

*Οι πληρωμές κινήτρων (π.χ. πρόσθετη αμοιβή λόγω έγκαιρης ολοκλήρωσης) συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον :*

*α) η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι θα επιτευχθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης, και*

*β) το ποσό της πληρωμής των κινήτρων μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.*

**Παράδειγμα :**

*Η κατασκευαστική εταιρία «ΓΕΝΙΚΗ Α.Τ.Ε.» την 1.1.2005 υπέγραψε σύμβαση για την κατασκευή ενός τούνελ με ημερομηνία παράδοσης την 31.12.2007. Επίσης, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, προβλέπεται η καταβολή στον κατασκευαστή πρόσθετης αμοιβής, σε περίπτωση που το έργο παραδοθεί πριν τις 30.6.2007.*

*Αν η εταιρία κατά το τέλος του έτους 2006 έχει εκτελέσει πολύ παραπάνω από το 66% περίπου του έργου, τότε υπάρχει η βεβαιότητα ότι τελικά το έργο θα εκτελεστεί μέχρι την 30.6.2007 και η πρόσθετη αμοιβή θα συμπεριληφθεί στο συμβατικό έσοδο.*

**Γ3. Συμβατικό κόστος**

*Σύμφωνα με το πρότυπο το συμβατικό κόστος αποτελείται από τα παρακάτω :*

**A. Άμεσο κόστος το οποίο αναλύεται :**

*α) Άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης,*

*β) Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή,*

*γ) Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης,*

*δ) Κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής,*

*ε) Κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού,*

*στ) Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέεται άμεσα με τη σύμβαση,*

*ζ) Υπολογιστικό κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που συμπεριλαμβάνει και το αναμενόμενο μεταγενέστερο κόστος εγγυήσεων, και*

*η) Αξιώσεις αποζημιώσεως από τρίτους.*

*Το άμεσο κόστος μειώνεται από τα τυχόν έσοδα από πώληση υλικών του έργου ή από τυχόν μένοντα αποθέματα κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου.*

**B. Έμμεσο κόστος το οποίο αναλύεται :**

*α) Ασφάλιστρα, και*

*β) Κόστος σχεδιασμού & τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση, και γενικό κόστος κατασκευών.*

Το έμμεσο κόστος προσδιορίζεται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων που είναι όμοιες για όλα τα κόστη με ομοειδή φύση. Η ανωτέρω κατανομή βασίζεται στο συνηθισμένο επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας.

*Γ. Κόστος που βαρύνει ειδικά τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. (π.χ. γενικά έξοδα διοίκησης, ανάπτυξης).*

Στο συμβατικό κόστος μπορεί να συμπεριληφθούν και άμεσα έξοδα που έγιναν για τη σύναψη της σύμβασης.

Επίσης στο συμβατικό κόστος μπορεί να συμπεριληφθεί και το κόστος δανεισμού, όταν ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Α.Π. 23 «Κόστος δανεισμού».

#### **Γ4. Καταχώρηση εσόδων – εξόδων**

Το πρότυπο διακρίνει τα κατασκευαστικά συμβόλαια σε τρεις κατηγορίες :

*Α. Συμβόλαια των οποίων η έκβαση μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και αναμένεται να είναι κερδοφόρα.*

Στα ανωτέρω συμβόλαια τα έσοδα και έξοδα, πρέπει να καταχωρούνται ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου.

Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Η εταιρία επιλέγει τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής :

*α) Η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.*

*β) Επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.*

*γ) Ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.*

*Προπληρωμές και προκαταβολές που λήφθηκαν από τους πελάτες, συχνά δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.*

*Στο κόστος που θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης δεν συμπεριλαμβάνεται και κόστος που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα (όπως κόστος μενόντων υλικών) ή πληρωμές σε υπεργολάβους που έγιναν προκαταβολικά.*

*Αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης έχουμε στις :*

*α) Συμβάσεις σταθερής τιμής όταν :*

*α1) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,*

*α2) αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,*

*α3) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα και,*

*α4) το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.*

*β) Συμβάσεις προστιθέμενης τιμής όταν :*

*β1) αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και*

*β2) το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν το κόστος αυτό είναι ειδικά ανακτήσιμο ή όχι.*

Μια επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, όταν έχει συμφωνήσει σε μία σύμβαση που ορίζει :

**β2.1)** τα εν δυνάμει δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί,

**β2.2)** το τίμημα που θα δοθεί ως αντάλλαγμα και,

**β2.3)** τον τρόπο και τους όρους εξόφλησης.

**B.** Συμβόλαια των οποίων η έκβαση αναμένεται να είναι ζημιογόνα (ανεξάρτητα αν μπορεί να εκτιμηθεί το αποτέλεσμα της σύμβασης αξιόπιστα ή όχι)

Όταν ο κατασκευαστής εκτιμά ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία καταχωρείται αμέσως ως έξοδο ανεξάρτητα από :

**α)** το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ή όχι,

**β)** το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας, ή

**γ)** το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μια απλή σύμβαση κατασκευής έργου (δηλαδή όταν έχουμε δύο συμβάσεις που αντιμετωπίζονται ως μία, και εκτιμούμε ότι από τη μία θα έχουμε ζημία 1 εκατ. ευρώ και από την άλλη κέρδος 2 εκατ. ευρώ, τότε η ζημία πρέπει να καταχωρηθεί αμέσως και να μην θεωρηθεί ότι συμψηφίζεται με το κέρδος του άλλου έργου).

**Γ.** Συμβόλαια των οποίων η έκβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα :

*α) το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί, και*

*β) το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο στην οποία αναλήφθηκε.*

*Όταν δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος, τότε καταχωρείται ως έσοδο ποσό ίδιο με αυτό του κόστους και έτσι το αποτέλεσμα στη συγκεκριμένη χρήση είναι μηδέν.*

*Για να καταχωρηθεί ποσό εσόδου, ίσο με το κόστος που έχει αναληφθεί, πρέπει να αναμένεται ότι το κόστος θα ανακτηθεί. Περιπτώσεις συμβάσεων όπου το κόστος δεν αναμένεται να ανακτηθεί παρατίθενται παρακάτω :*

*α) συμβάσεις οι οποίες δεν είναι πλήρως εκτελεστές, και έτσι αμφισβητείται η εγκυρότητά τους,*

*β) συμβάσεις που η ολοκλήρωσή τους εξαρτάται από το αποτέλεσμα εκκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης,*

*γ) συμβάσεις οι οποίες αφορούν σε ιδιοκτησίες που είναι πιθανόν να απαλλοτριωθούν ή να κατασχεθούν,*

*δ) συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του,*

*ε) συμβάσεις στις οποίες ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.*

*Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να καταχωρούνται με βάση την μέθοδο του σταδίου ολοκλήρωσης.*

### **Γ5. Μεταβολές στις εκτιμήσεις**

Οποιαδήποτε μεταβολή στις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου ή κόστους λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. Νο 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».

Συνεπώς αν για κάποιο έργο που ξεκίνησε η κατασκευή του το 2004, και κάποια στιγμή π.χ. το 2008 το Συνολικό Συμβατικό Έσοδο αυξηθεί (λόγω κάποιας τροποποίησης στις προδιαγραφές του έργου), τότε, το νέο συνολικό συμβατικό έσοδο θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του εσόδου της χρήσης 2008 και των επόμενων χρήσεων και δεν θα γίνει αναδρομική εφαρμογή.

Κατά τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου χρήσης λαμβάνονται υπόψη εκείνα τα ποσά που εκτιμά ο κατασκευαστής (οι εκτιμήσεις πρέπει να είναι πάντα σύμφωνες με τα οριζόμενα από το πρότυπο) κατά το χρόνο υπολογισμού του εσόδου.

Δηλαδή το ποσοστό ολοκλήρωσης υπολογίζεται με το συνολικό συμβατικό κόστος και έσοδο που εκτιμάται κατά την τελευταία ημέρα της λογιστικής περιόδου για την οποία υπολογίζουμε το αποτέλεσμα.

#### **Παράδειγμα :**

Μία εταιρία εισηγμένη στο Χ.Α.Α. συνάπτει μία σύμβαση κατασκευής ενός ιδιωτικού τεχνικού έργου συνολικού προϋπολογισμού αξίας 1.000,00 ευρώ και εκτιμώμενου συνολικού κόστους 800,00 ευρώ. Στο πρώτο τρίμηνο διενεργούνται δαπάνες αξίας 100,00 ευρώ, καταχωρείται αντίστοιχο έσοδο 125,00 ( $100,00 / 800,00 \times 1.000,00$ ) και έτσι το κέρδος του τριμήνου που δημοσιεύεται είναι 25,00 ευρώ. Στο δεύτερο τρίμηνο διενεργούνται πάλι δαπάνες αξίας 100,00 ευρώ. Στις 30.6 γίνεται μία αλλαγή στα στοιχεία του κόστους και έτσι το εκτιμώμενο κόστος επανεκτιμάται στα 900,00 ευρώ. Σύμφωνα με το πρότυπο το αποτέλεσμα για το εξάμηνο θα είναι 22,20 ευρώ (έξοδα 200,00 ευρώ, έσοδα  $200,00 / 900,00 \times 1.000,00 = 222,20$ ). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα στην ουσία να τροποποιηθεί και το δημοσιευμένο αποτέλεσμα του τριμήνου. Το αποτέλεσμα του τριμήνου είχε υπολογισθεί με ποσοστό κέρδους 25% ( $200,00 / 800,00$ ) ενώ με την αλλαγή που έγινε υπολογίσθηκε για όλο το εξάμηνο ένα νέο περιθώριο 11% ( $100,00 / 900,00$ ) που εφαρμόστηκε και για τις δαπάνες του πρώτου τριμήνου.

### **Γ6. Γνωστοποιήσεις**

*Οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρατεθούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των οποίων αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι είναι οι εξής :*

*α) Το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε ως έσοδο της περιόδου,*

*β) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στην περίοδο, και*

*γ) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.*

*Επίσης για τις υπό εκτέλεση συμβάσεις έργων απαιτείται η γνωστοποίηση των παρακάτω για κάθε έργο :*

*α) Το συνολικό ποσό του κόστους που αναλήφθηκε και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον καταχωρηθείσες ζημίες) μέχρι την ημερομηνία αυτή,*

*β) το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν,*

*γ) το ποσό των παρακρατήσεων,*

*δ) το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο ως απαίτηση, και*

*ε) το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο ως υποχρέωση.*

*Τέλος η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».*

### **Γ7. Σύγκριση με την Ελληνική Νομοθεσία (Π.Δ. 186/1992/Κ.Β.Σ. και Ν. 2238/1994/Κ.Φ.Ε.)**

Ο προσδιορισμός των εσόδων και εξόδων από την εκτέλεση των τεχνικών έργων σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία γίνεται με την μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης του έργου, του ποσοστού υπολογιζόμενου με βάση τις πιστοποιήσεις του εκτελεσθέντος έργου. Έτσι κατά την εκτέλεση των τεχνικών έργων ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συνδέεται από το νόμο με την έκδοση των δελτίων αποστολής λόγω της ιδιαίτερης φύσης των τεχνικών έργων.

Επειδή τα τεχνικά έργα διαρκούν και εκτελούνται για μεγάλα χρονικά διαστήματα στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί μέσα στη χρήση, ανεξάρτητα αν καταβάλλεται ή όχι το αντίτιμο αυτού.

Ειδικά όμως για τα Δημόσια έργα το τιμολόγιο εκδίδεται στο χρόνο που πιστοποιείται το εκτελεσθέν έργο και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στον οποίο πιστοποιήθηκε το έργο.

Δηλαδή εκδίδεται τιμολόγιο για τα πιστοποιημένα και όχι για τα εκτελεσθέντα έργα, γιατί σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 ως ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων έργων, λαμβάνονται τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσης εργολαβικά ανταλλάγματα. Προς κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα :

**α)** Μία τεχνική εταιρία αναλαμβάνει την εκτέλεση ενός δημοσίου τεχνικού έργου τον Ιανουάριο του 2008. Το έργο στο τέλος του χρόνου 31.12.2008 δεν έχει ολοκληρωθεί και δεν έχει γίνει καμία πιστοποίηση. Θα πρέπει η εταιρία να κάνει μεταφορά του συνολικού κόστους του εκτελεσθέντος δημοσίου έργου στην επόμενη χρονιά (2009) μέσω του λογαριασμού 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη – Τεχνικά έργα σε εξέλιξη». Την επόμενη χρονιά ολοκληρώνεται το έργο και πιστοποιείται στις 14 Μαΐου 2009. Το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί για το πιστοποιηθέν έργο από τις 14 Μαΐου 2009 και το αργότερο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου δηλαδή την 31.12.2009 ανεξάρτητα αν εισπράχθηκε ή όχι το ποσό του τιμολογίου.

Από τα ανωτέρω φαίνεται ότι αν σε ένα δημόσιο έργο δεν εκδοθεί τιμολόγιο, το αποτέλεσμα από την εκτέλεση του έργου θα είναι μηδέν αφού όλες οι δαπάνες θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη – Τεχνικά έργα σε εξέλιξη».

Σύμφωνα όμως με τα Δ.Λ.Π. οι δαπάνες θα μείνουν ως είναι και θα καταχωρηθούν έσοδα μεγαλύτερα των δαπανών κατά το περιθώριο κέρδους που έχει το συγκεκριμένο έργο.

**β)** Μία τεχνική εταιρία αναλαμβάνει ένα δημόσιο τεχνικό έργο προϋπολογισμού αξίας 100.000,00 ευρώ και εκτιμώμενου κόστους 80.000,00 ευρώ και με διάρκεια κατασκευής δύο χρόνια. Τον πρώτο χρόνο πραγματοποιεί δαπάνες ύψους 40.000,00 ευρώ για το συγκεκριμένο έργο αλλά μέχρι το τέλος του έτους δεν έχει γίνει καμία πιστοποίηση από τον κύριο του έργου. Η εταιρία θα πρέπει να μεταφέρει όλο το κόστος των 40.000,00 ευρώ στην επόμενη χρονιά μέσω του λογαριασμού 23 «Παραγωγή σε εξέλιξη – Τεχνικά έργα σε εξέλιξη» και άρα αποτέλεσμα μηδέν ευρώ. Αν όμως η εταιρία λογιστικοποιούσε το έργο με βάση τα Δ.Λ.Π. τότε θα είχε :

**β1)** Κόστος έργου 40.000,00 ευρώ,

**β2)** Έσοδο 50.000,00 ευρώ,  $(40.000,00 / 80.000,00 \times 100.000,00)$ , και

**β3)** Κέρδος κατά το πρώτο έτος 10.000,00 ευρώ.

Όσον αφορά στα ιδιωτικά τεχνικά έργα όπως αναφέραμε παραπάνω ανεξάρτητα αν υπάρχει πιστοποίηση του εκτελεσθέντος έργου ή όχι θα πρέπει να τιμολογηθεί το εκτελεσμένο τμήμα του έργου μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Άρα σε αυτά τα έργα, όταν δεν υπάρχει μεγάλη διαφορά στο περιθώριο κέρδους του κάθε τμήματος του εκτελούμενου έργου δεν θα υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ των ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων.

**γ)** Μία εταιρία συνάπτει μία σύμβαση κατασκευής ενός ιδιωτικού τεχνικού έργου που περιλαμβάνει την κατασκευή ενός δρόμου, μίας γέφυρας και ενός τούνελ. Ο προϋπολογισμός του έργου είναι 1.000.000,00 ευρώ με εκτιμώμενο κόστος 800.000,00 ευρώ.

Κόστος ανά τμήμα σύμβασης	
Δρόμος	200.000,00

Γέφυρα	200.000,00
Τούνελ	400.000,00

Τιμολόγηση ανά τμήμα σύμβασης	
Δρόμος	300.000,00
Γέφυρα	300.000,00
Τούνελ	400.000,00

Αν στον πρώτο χρόνο η εταιρία λόγω ιδιαίτερων απαιτήσεων του κύριου του έργου ολοκληρώσει την κατασκευή της γέφυρας θα έχει :

*γ1) Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία*

*γ1.1) Κόστος έργου 200.000,00 ευρώ,*

*γ1.2) Έσοδο 300.000,00 ευρώ, και*

*γ1.3) Κέρδος κατά το πρώτο έτος 100.000,00 ευρώ.*

*γ2) Σύμφωνα με τα Δ.Α.Π.*

*γ2.1) Κόστος έργου 200.000,00 ευρώ,*

*γ2.2) Έσοδο 250.000,00 ευρώ, (200.000,00 / 800.000,00 χ 100.000,00),  
και*

*γ2.3) Κέρδος κατά το πρώτο έτος 50.000,00 ευρώ.*

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μία εταιρία θα πρέπει πρώτα να εξετάζει τη φύση και τις ιδιαιτερότητες του έργου για να καταλήξει στη μέθοδο (κόστος, επιμέτρηση, αυτοτελές τμήμα) με την οποία θα προσδιορίζει το ποσοστό ολοκλήρωσης του εκτελούμενου τεχνικού έργου.

**Γ8. Λογιστική παρακολούθηση των οικοδομικών επιχειρήσεων με βάση τα Δ.Α.Π.**

Η λογιστική παρακολούθηση των οικοδομικών επιχειρήσεων με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν είναι ενιαία, και εξαρτάται από :

- α) Τις ιδιαίτερες συνθήκες κατασκευής της οικοδομής,
- β) την πρόθεση της οικοδομικής επιχείρησης να την πουλήσει ή να την ενοικιάσει,
- γ) τον καταστατικό σκοπό της οικοδομικής επιχείρησης,
- δ) το ιδιαίτερο νομικό και φορολογικό πλαίσιο που διέπει τις οικοδομικές επιχειρήσεις, και
- ε) πολλούς άλλους παράγοντες που συναντώνται στην πραγματικότητα.

Η εξέταση και ο χαρακτηρισμός της φύσης κάθε έργου έχει ιδιαίτερη σημασία για τον τρόπο που θα λογιστικοποιηθεί το έργο αυτό.

Παρατίθεται ανάλυση των σημαντικότερων διατάξεων των προτύπων που έχουν άμεση σχέση με το αντικείμενο των οικοδομικών επιχειρήσεων.

**Γ9. Δ.Α.Π. Νο 2 - Αποθέματα**

Σύμφωνα με το πρότυπο, στην έννοια των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνονται όσα περιουσιακά στοιχεία :

- α) Κατέχονται προς πώληση, κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, (όπως εμπορεύματα, ακίνητα που κατασκεύασε ή αγόρασε μία οικοδομική εταιρία με σκοπό να τα μεταπωλήσει),
- β) βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση (ημίτομα εμπορεύματα, ημιτελείς οικοδομές), και

γ) είναι με τη μορφή υλικών ή εφοδίων (πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα, ανταλλακτικά) για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Η έννοια των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. συμπίπτει με αυτήν που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.

Σημειώνεται ότι το ανωτέρω πρότυπο δεν έχει εφαρμογή στα έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π. Νο 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»).

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. (Δεν υπάρχει η έννοια της τρέχουσας αξίας).

Το αποτέλεσμα της υποτίμησης επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης. Αν μετά την υποτίμηση, αυξηθεί η αξία του υποτιμηθέντος αποθέματος μπορεί να γίνει αναστροφή της υποτίμησης που έχει γίνει. Ο ανωτέρω χειρισμός δεν μπορεί να γίνει σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. καθώς μετά την υποτίμηση δημιουργείται νέα αξία κτήσης η οποία δεν μπορεί να αυξηθεί λόγω αποτίμησης.

Στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να συμπεριληφθούν και τόκοι δανείων για την αγορά των αποθεμάτων σύμφωνα με το πρότυπο Νο 23. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. όλοι οι τόκοι και τραπεζικά έξοδα καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων.

Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους του Μέσου Σταθμικού Κόστους και της F.I.F.O.

Δεν ισχύουν οι μέθοδοι :

α) Του κυκλοφοριακού μέσου όρου,

β) L.I.F.O.,

γ) βασικού αποθέματος,

*δ) εξατομικευμένου κόστους, και*

*ε) πρότυπου κόστους.*

*Για λόγους ευκολίας το πρότυπο επιτρέπει και τη μέθοδο του πρότυπου κόστους και των τιμών λιανικής πώλησης.*

*Η μέθοδος αποτίμησης μπορεί να αλλάζει εφαρμόζοντας το πρότυπο Νο 8 χωρίς κάποια έγκριση από κάποια αρμόδια αρχή (π.χ. Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων).*

*Το πρότυπο επιτρέπει διαφορετικό τρόπο υπολογισμού της τιμής κτήσης και αποτίμησης ανά κατηγορία αποθεμάτων.*

*Η κατηγορία αποθεμάτων δεν έχει να κάνει τόσο με την κατηγορία του λογιστικού σχεδίου, όσο με τη φύση και χρήση του αποθέματος.*

*Οι πρώτες ύλες και τα υλικά ενός προϊόντος, δεν μπορούν να υποτιμηθούν (όταν η ρευστοποιήσιμη αξία είναι χαμηλότερη της αξίας κτήσης), αν το συγκεκριμένο προϊόν (που θα προκύψει από αυτές τις πρώτες ύλες, υλικά ) αναμένεται να πωληθεί στο κόστος ή πάνω απ' αυτό.*

*Τέλος το πρότυπο επιτρέπει την ομαδοποίηση κάποιων αποθεμάτων με κοινά χαρακτηριστικά για τους σκοπούς της αποτίμησής τους.*

### ***Γ10. Δ.Α.Π. Νο 11 – Κατασκευαστικά συμβόλαια***

*Το πρότυπο Νο 11 ασχολείται με την λογιστικοποίηση των κατασκευαστικών συμβολαίων. Κατά την καταχώριση των εσόδων των κατασκευαστικών συμβολαίων δεν έχει εφαρμογή το πρότυπο Νο 18 «Έσοδα».*

*Κατασκευαστικό συμβόλαιο είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα*

οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Επίσης, μία σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να περιλαμβάνει και υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με την κατασκευή του έργου όπως για παράδειγμα, υπηρεσίες διευθύνσεως και αρχιτέκτονα, εργασίες κατεδάφισης κ.λ.π.

Το συμβατικό έσοδο είναι ο προϋπολογισμός εσόδων του έργου και περιλαμβάνει το αρχικό ποσό του εσόδου (αυτό που συμφωνήθηκε στη σύμβαση), τις τροποποιήσεις (τυχόν αλλαγές στο κατασκευαζόμενο έργο), τις αξιώσεις αποζημιώσεων (ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, για κάλυψη κόστους που δεν περιλαμβάνεται στη συμβατική τιμή) και τα κίνητρα (π.χ. πριμ έγκαιρης παράδοσης).

Το συμβατικό κόστος είναι το εκτιμώμενο κόστος κατασκευής και περιλαμβάνει το άμεσο κόστος (άμεσα εργατικά, αποσβέσεις, υλικά, και γενικά κόστη που σχετίζονται με την κατασκευή του έργου) και το έμμεσο κόστος (ασφάλιστρα, κόστη σχεδιασμού, τεχνική βοήθεια και γενικά έξοδα κατασκευών).

Όσον αφορά τον τρόπο λογιστικοποίησης των εσόδων και των εξόδων υπάρχουν οι εξής τρεις περιπτώσεις :

**α)** Συμβόλαια των οποίων η έκβαση μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και αναμένεται να είναι κερδοφόρα.

Στα ανωτέρω συμβόλαια τα έσοδα και έξοδα, πρέπει να καταχωρούνται ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου.

Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Η εταιρία επιλέγει τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

*α1) Η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.*

*α2) Επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.*

*α3) Ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.*

*β) Συμβόλαια των οποίων η έκβαση αναμένεται να είναι ζημιογόνα (ανεξάρτητα αν μπορεί να εκτιμηθεί το αποτέλεσμα της σύμβασης αξιόπιστα ή όχι)*

*Όταν ο κατασκευαστής εκτιμά ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία καταχωρείται αμέσως ως έξοδο ανεξάρτητα από το εάν έχει αρχίσει το έργο και ανεξάρτητα από το στάδιο της ολοκλήρωσης στο οποίο βρίσκεται.*

*γ) Συμβόλαια των οποίων η έκβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.*

*Όταν δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος, τότε καταχωρείται ως έσοδο ποσό ίδιο με αυτό του κόστους και έτσι το αποτέλεσμα είναι μηδέν.*

### **ΓΙΙ. Δ.Α.Π. Νο 18 – Έσοδα**

*Έσοδο σύμφωνα με το πρότυπο Νο 18 είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.*

*Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων.*

Το έσοδο αποτιμάται στην πραγματική του αξία. Συνεπώς όταν το έσοδο θα εισπραχθεί μετά από ένα μεγάλο χρονικό διάστημα, τότε θα πρέπει να γίνει προεξόφληση του ονομαστικού ποσού του εσόδου.

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι :

*α) Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,*

*β) η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,*

*γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,*

*δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και*

*ε) τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.*

Το αν μία συναλλαγή συγκεντρώνει όλα τα χαρακτηριστικά του εσόδου αποτελεί θέμα κρίσης και αξιολόγησης από την εταιρία. Στις περισσότερες περιπτώσεις θα πρέπει η εταιρία να κρίνει αυτοτελώς σε κάθε περίπτωση αν έχει πραγματικά και όχι τυπικά μεταβιβάσει τους κινδύνους και τα οφέλη από τα πωληθέντα αγαθά.

### **Γ12. Δ.Α.Π. Νο 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα**

Ως ακίνητα σε επένδυση το πρότυπο ορίζει τα εξής :

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον,

παρά για :

**α)** χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς,  
ή

**β)** πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα.

Συνεπώς, μία επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μία επιχείρηση. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη.

Προς κατανόηση των ανωτέρω εννοιών παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα :

**α)** Ακίνητα που μπορούν να χαρακτηριστούν ως Επενδύσεις σε Ακίνητα :

**α1)** Γήπεδα που κατέχονται γιατί μακροχρόνια θα αυξηθεί η εμπορική τους αξία και δεν αναμένεται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία εργασιών της εταιρίας.

**α2)** Γήπεδα τα οποία η εταιρία δεν έχει αποφασίσει πως θα τα εκμεταλλευτεί.

**α3)** Ένα κτίριο που το νοικιάζει ή είναι κενό και σκοπεύει να το νοικιάσει.

**β)** Ακίνητα που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως Επενδύσεις σε Ακίνητα :

**β1)** Ακίνητα που προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της εταιρίας.

**β2)** Ακίνητα που κατασκευάζονται για λογαριασμό τρίτων.

**β3)** Ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Το Δ.Λ.Π. Νο 16 εφαρμόζεται σε τέτοια ακίνητα μέχρι να συμπληρωθεί η κατασκευή ή αξιοποίηση, οπότε τα ακίνητα καθίστανται επένδυση σε ακίνητα και το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται.

**β4)** Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

Υπάρχει και η περίπτωση των μικτών ακινήτων όπου κάποιο μέρος είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο και κάποιο μέρος συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε ακίνητα.

Αν μπορούν αυτά τα μέρη να πωληθούν χωριστά τότε γίνεται και ξεχωριστή λογιστική αντιμετώπιση, διαφορετικά η εταιρία τα λογιστικοποιεί με τρόπο που να αποδίδει όσο το δυνατόν την πραγματικότητα.

Για τον χαρακτηρισμό ενός παγίου ως ιδιοχρησιμοποιούμενου ή ως επένδυση σε ακίνητα απαιτείται η κρίση της Διοίκησης μιας εταιρίας. Θα πρέπει να καθορίσει κριτήρια κατάταξης ούτως ώστε να εφαρμόσει το πρότυπο κατά ένα τρόπο συνετό και με συνέπεια.

Η αρχική καταχώρηση ενός ακινήτου σε επένδυση γίνεται στο κόστος. Μεταγενέστερα η αποτίμηση γίνεται είτε στην αξία κτήσης είτε στην εύλογη αξία.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της αξίας κτήσης θα πρέπει να γίνονται αποσβέσεις και έλεγχος απομείωσης της αξίας του. Επιπλέον θα πρέπει η εταιρία να γνωστοποιεί την εύλογη αξία του ακινήτου.

Με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, οι μεταβολές στην αξία του παγίου καταχωρούνται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

**Γ13. Λογιστικοποίηση τεχνικού έργου με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα Δ.Λ.Π. – Προσδιορισμός αποτελεσμάτων**

▪ **Δεδομένα**

Τεχνική εταιρία έχει αναλάβει την κατασκευή ενός τεχνικού έργου για την ολοκλήρωση του οποίου θα απαιτηθούν 3 χρόνια (2010, 2011, 2012). Το συμβατικό έσοδο (προϋπολογισμός έργου με εκπτώσεις) ανέρχεται στα 2.000.000,00 ευρώ. Το εκτιμώμενο και τελικά διαμορφωθέν κόστος ανέρχεται στα 1.500.000,00 ευρώ.

	Χρήσεις			Σύνολο
	2011	2012	2013	
Τιμολογήσεις έργου	400.000,00	700.000,00	900.000,00	2.000.000,00
Κόστος (άμεσο και έμμεσο)	450.000,00	750.000,00	300.000,00	1.500.000,00
Τεχνικά έργα σε εξέλιξη στο τέλος της χρήσης	200.000,00	175.000,00		375.000,00
Εισπραχθείσες απαιτήσεις		400.000,00	700.000,00	1.100.000,00
Πληρωθείσες υποχρεώσεις		300.000,00	600.000,00	900.000,00

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ζητείται να προσδιορισθούν τα συμβατικά έσοδα ανά χρήση, να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές, και να συνταχθούν οι ισολογισμοί, και οι καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα Δ.Λ.Π.

▪ **Επισημάνσεις**

Η τεχνική εταιρία σύμφωνα με τα ανωτέρω ποσά εκτιμά ότι, το αποτέλεσμα θα είναι κερδοφόρο, συνεπώς θα καταχωρεί τα έσοδα ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορισμένο με βάση το ποσοστό του κόστους. \*

\* Αν το κόστος και τα λοιπά έξοδα είχε εκτιμηθεί στα 2.050.000,00 ευρώ τότε το αναμενόμενο αποτέλεσμα της σύμβασης θα ήταν ζημιογόνο (50.000,00 ευρώ) και θα έπρεπε να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία υπογράφηκε η σύμβαση με τον κύριο του έργου.

Σε ότι αφορά το κόστος, τις τιμολογήσεις, και τη διαφορά συμβατικού εσόδου χρήσης και συμβατικού εξόδου χρήσης χρησιμοποιείται ο λογαριασμός «Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη». \*\*

\*\* Τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει ότι εκτελέστηκε περισσότερο έργο από αυτό που τιμολογήθηκε, ενώ τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δείχνει ότι τιμολογήθηκε έργο το οποίο δεν εκτελέστηκε.

#### ▪ Προσδιορισμός συμβατικών εσόδων

Με βάση το πρότυπο Νο 11 το συμβατικό έσοδο ανά χρήση προκύπτει ως ακολούθως:

##### Για την 1η χρήση :

$$\text{Συμβατικό έσοδο} \times \frac{\text{Δαπάνες χρήσης}}{\text{Συνολικό κόστος}} = \text{Έσοδο χρήσης}$$

##### Για τις επόμενες χρήσεις :

$$\text{Συμβατικό έσοδο} \times \frac{\text{Σωρευτικές Δαπάνες}}{\text{Συνολικό κόστος}} - \text{Έσοδα προηγ. χρήσεων} = \text{Έσοδο χρήσης}$$

##### α) Συμβατικό έσοδο χρήσης 1.1/31.12.2011

$$2.000.000,00 \times \frac{450.000,00}{1.500.000,00} = \mathbf{600.000,00}$$

##### β) Συμβατικό έσοδο χρήσης 1.1/31.12.2012

$$2.000.000,00 \times \frac{1.200.000,00}{1.500.000,00} - 600.000,00 = \mathbf{1.000.000,00}$$

##### γ) Συμβατικό έσοδο χρήσης 1.1/31.12.2013

$$2.000.000,00 \times \frac{1.500.000,00}{1.500.000,00} - 1.600.000,00 = \mathbf{400.000,00}$$

▪ Λογιστικές εγγραφές και οικονομικές καταστάσεις χρήσης 1.1/31.12.2011

Δ.Λ.Π.			Ε.Γ.Λ.Σ.		
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
Αγορές	-		Αγορές	-	
Έξοδα	450.000,00		Έξοδα	450.000,00	
Προμηθευτές		450.000,00	Προμηθευτές		450.000,00
<i>Άμεσο και έμμεσο κόστος</i>			<i>Άμεσο και έμμεσο κόστος</i>		
<hr/>			<hr/>		
Απαιτήσεις	400.000,00		Απαιτήσεις	400.000,00	
Έσοδα		400.000,00	Έσοδα		400.000,00
<i>Έσοδα χρήσης με βάση τις τιμολογήσεις</i>			<i>Έσοδα χρήσης με βάση τις τιμολογήσεις</i>		
<hr/>			<hr/>		
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη	200.000,00		Τεχνικά έργα σε εξέλιξη	200.000,00	
Έσοδα		200.000,00	Αποτελέσματα χρήσης		200.000,00
<i>Προσαρμογή εσόδων με βάση την κατανομή του συμβατικού εσόδου</i>			<i>Μεταφορά σε αποτελέσματα χρήσης</i>		
<hr/>			<hr/>		
Αποτελέσματα χρήσης	450.000,00		Αποτελέσματα χρήσης	450.000,00	
Αγορές	-		Αγορές	-	
Έξοδα		450.000,00	Έξοδα		450.000,00
<i>Μεταφορά αγορών - εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			<i>Μεταφορά αγορών - εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>		
<hr/>			<hr/>		
Έσοδα	600.000,00		Έσοδα	400.000,00	
Αποτελέσματα χρήσης		600.000,00	Αποτελέσματα χρήσης		400.000,00
<i>Μεταφορά εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			<i>Μεταφορά εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>		

**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 1.1/31.12.2011**

Δ.Λ.Π.		Ε.Γ.Λ.Σ.	
Έσοδα	600.000,00	Έσοδα	400.000,00
Μείον : Κόστος - Δαπάνες	450.000,00	Μείον : Κόστος - Δαπάνες*	250.000,00
<b>Αποτέλεσμα (κέρδος)</b>	<b><u>150.000,00</u></b>	<b>Αποτέλεσμα (κέρδος)</b>	<b><u>150.000,00</u></b>

\* Το ποσό των 250.000,00 ευρώ προκύπτει ως ακολούθως :

<b>Έργα σε εξέλιξη την 31.12.2010</b>	<b>Κόστος χρήσης</b>	<b>Έργα σε εξέλιξη την 31.12.2011</b>
0,00	450.000,00	200.000,00

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>2011</b>	<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>	<b>2011</b>
Τεχνικά έργα σε εξέλιξη	200.000,00	Αποτελέσματα εις νέον	150.000,00
Απαιτήσεις - Πελάτες	400.000,00	Υποχρεώσεις Προμηθευτές	450.000,00
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>600.000,00</b>	<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>600.000,00</b>

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>2011</b>	<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>	<b>2011</b>
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη	200.000,00	Αποτελέσματα εις νέον	150.000,00
Απαιτήσεις - Πελάτες	400.000,00	Υποχρεώσεις Προμηθευτές	450.000,00
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>600.000,00</b>	<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>600.000,00</b>

▪ **Λογιστικές εγγραφές και οικονομικές καταστάσεις χρήσης 1.1/31.12.2012**

<b>Δ.Λ.Π.</b>			<b>Ε.Γ.Λ.Σ.</b>		
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
Χρηματικά διαθέσιμα	400.000,00		1	Χρηματικά διαθέσιμα	400.000,00
Απαιτήσεις		400.000,00		Απαιτήσεις	400.000,00
<i>Είσπραξη απαιτήσεων</i>			<i>Είσπραξη απαιτήσεων</i>		
Προμηθευτές	300.000,00		2	Προμηθευτές	300.000,00
Χρηματικά διαθέσιμα		300.000,00		Χρηματικά διαθέσιμα	300.000,00
<i>Πληρωμή υποχρεώσεων</i>			<i>Πληρωμή υποχρεώσεων</i>		
Αγορές	750.000,00		3	Αγορές	750.000,00
Έξοδα				Έξοδα	
Προμηθευτές		750.000,00		Προμηθευτές	750.000,00
<i>Άμεσο και έμμεσο κόστος</i>			<i>Άμεσο και έμμεσο κόστος</i>		
Απαιτήσεις	700.000,00		4	Απαιτήσεις	700.000,00
Έσοδα		500.000,00		Έσοδα	700.000,00
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη		200.000,00			

<i>Έσοδα χρήσης με βάση τις τιμολογήσεις</i>		<i>Έσοδα χρήσης με βάση τις τιμολογήσεις</i>	
	Χρέωση	Πίστωση	
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη	500.000,00		5
Έσοδα		500.000,00	
<i>Προσαρμογή εσόδων με βάση την κατανομή του συμβατικού εσόδου</i>			
	Χρέωση	Πίστωση	
Αποτελέσματα χρήσης	750.000,00		6
Αγορές - Έξοδα		750.000,00	
<i>Μεταφορά αγορών - εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			
	Χρέωση	Πίστωση	
Έσοδα	1.000.000,00		7
Αποτελέσματα χρήσης		1.000.000,00	
<i>Μεταφορά εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			
	Χρέωση	Πίστωση	
Αποτελέσματα χρήσης	750.000,00		8
Αγορές - Έξοδα	-	750.000,00	
<i>Μεταφορά αγορών - εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			
	Χρέωση	Πίστωση	
Έσοδα	700.000,00		
Αποτελέσματα χρήσης		700.000,00	
<i>Μεταφορά εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			

**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 1.1/31.12.2012**

<b>Δ.Λ.Π.</b>		<b>Ε.Γ.Λ.Σ.</b>	
Έσοδα	1.000.000,00	Έσοδα	700.000,00
Μείον : Κόστος	- 750.000,00	Μείον : Κόστος	- 775.000,00
Δαπάνες		Δαπάνες*	
<b>Αποτέλεσμα (κέρδος)</b>	<b><u>250.000,00</u></b>	<b>Αποτέλεσμα (ζημιά)</b>	<b><u>-75.000,00</u></b>

\* Το ποσό των 725.000,00 ευρώ προκύπτει ως ακολούθως :

Έργα σε εξέλιξη την 31.12.2011	+	Κόστος χρήσης	-	Έργα σε εξέλιξη την 31.12.2012
200.000,00		750.000,00		175.000,00

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>2012</b>	<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>	<b>2012</b>
Τεχνικά έργα σε εξέλιξη	175.000,00	Αποτελέσματα εις νέον	75.000,00
Απαιτήσεις	700.000,00	Προμηθευτές	900.000,00
Χρηματικά διαθέσιμα	100.000,00		
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>975.000,00</b>	<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>975.000,00</b>

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>2012</b>	<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>	<b>2012</b>
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη	500.000,00	Αποτελέσματα εις νέον	400.000,00
Απαιτήσεις	700.000,00	Προμηθευτές	900.000,00
Χρηματικά διαθέσιμα	100.000,00		
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>1.300.000,00</b>	<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>1.300.000,00</b>

▪ **Λογιστικές εγγραφές και οικονομικές καταστάσεις χρήσης 1.1/31.12.2013**

<b>Δ.Λ.Π.</b>			<b>Ε.Γ.Λ.Σ.</b>		
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
Χρηματικά διαθέσιμα	700.000,00		1	Χρηματικά διαθέσιμα	700.000,00
Απαιτήσεις		700.000,00		Απαιτήσεις	700.000,00
<i>Είσπραξη απαιτήσεων</i>			<i>Είσπραξη απαιτήσεων</i>		
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
Προμηθευτές	600.000,00		2	Προμηθευτές	600.000,00
Χρηματικά διαθέσιμα		600.000,00		Χρηματικά διαθέσιμα	600.000,00
<i>Πληρωμή υποχρεώσεων</i>			<i>Πληρωμή υποχρεώσεων</i>		
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
Αγορές	300.000,00		3	Αγορές	300.000,00
Έξοδα				Έξοδα	
Προμηθευτές		300.000,00		Προμηθευτές	300.000,00
<i>Άμεσο και έμμεσο κόστος</i>			<i>Άμεσο και έμμεσο κόστος</i>		
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
Απαιτήσεις	900.000,00		4	Απαιτήσεις	900.000,00
Έσοδα		400.000,00		Έσοδα	900.000,00
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη		500.000,00			
<i>Έσοδα χρήσης με βάση τις τιμολογήσεις</i>			<i>Έσοδα χρήσης με βάση τις τιμολογήσεις</i>		

	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
			5	Αποτελέσματα χρήσης	175.000,00
				Τεχνικά έργα σε εξέλιξη	175.000,00
				<i>Μεταφορά σε αποτελέσματα χρήσης</i>	
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
	300.000,00		6	Αποτελέσματα χρήσης	300.000,00
		300.000,00		Αγορές - Έξοδα	300.000,00
	<i>Μεταφορά αγορών - εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			<i>Μεταφορά αγορών - εξόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>	
	Χρέωση	Πίστωση		Χρέωση	Πίστωση
	400.000,00		7	Έσοδα	900.000,00
		400.000,00		Αποτελέσματα χρήσης	900.000,00
	<i>Μεταφορά εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>			<i>Μεταφορά εσόδων στα αποτελέσματα χρήσης</i>	

**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 1.1/31.12.2013**

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα		Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα	
Έσοδα	400.000,00	Έσοδα	900.000,00
Μείον : Κόστος - Δαπάνες	300.000,00	Μείον : Κόστος - Δαπάνες*	475.000,00
<b>Αποτέλεσμα (κέρδος)</b>	<b>100.000,00</b>	<b>Αποτέλεσμα (κέρδος)</b>	<b>425.000,00</b>

\* Το ποσό των 475.000,00 ευρώ προκύπτει ως ακολούθως :

Έργα σε εξέλιξη την 31.12.2012	+	Κόστος χρήσης	-	Έργα σε εξέλιξη την 31.12.2013
175.000,00		300.000,00		0,00

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	2013	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	2013
Τεχνικά έργα σε εξέλιξη	0,00	Αποτελέσματα εις νέον	500.000,00
Απαιτήσεις	900.000,00	Προμηθευτές	600.000,00
Χρηματικά διαθέσιμα	200.000,00		
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>1.100.000,00</b>	<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>1.100.000,00</b>

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	2013	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	2013
Απαιτήσεις από τεχνικά έργα σε εξέλιξη	0,00	Αποτελέσματα εις νέον	500.000,00
Απαιτήσεις	900.000,00	Προμηθευτές	600.000,00
Χρηματικά διαθέσιμα	200.000,00		
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>1.100.000,00</b>	<b>Σύνολο παθητικού</b>	<b>1.100.000,00</b>

## ▪ Συγκεντρωτικός πίνακας αποτελεσμάτων

Διαχειριστική περίοδος	Ε.Γ.Λ.Σ.	Δ.Λ.Π.
1.1/31.12.2011	150.000,00	150.000,00
1.1/31.12.2012	-75.000,00	250.000,00
1.1/31.12.2013	425.000,00	100.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>500.000,00</b>	<b>500.000,00</b>

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ**

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

**1. Δημήτρης Αντωνόπουλος – Ηλίας Κατούδης**

- **Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων – Φεβρουάριος 2008**

**2. Δημήτρης Σταματόπουλος – Αντώνης Καραβοκύρης**

- **Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων – Αθήνα 2007**

**3. Απόστολος Λιόλιος**

- **Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων – Τεχνικές επιχειρήσεις Φ.Π.Α. στα ακίνητα – 2006**

**4. Γιώργος Κορομηλάς – Δημήτρης Ζιγκερίδης**

- **Τεχνικές επιχειρήσεις – 1<sup>η</sup> έκδοση Μάιος 2007**
- **Τεχνικές επιχειρήσεις – 2<sup>η</sup> έκδοση Ιούλιος 2007**

**5. Γιώργος Κορομηλάς**

- **Φορολογικές σημειώσεις – 10<sup>η</sup> έκδοση Φεβρουάριος 2010**

**6. Χρήστος Τότσης**

- **Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων – 3<sup>η</sup> έκδοση 2008**

**7. Δημήτρης Τζανάτος**

- **Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά – 1<sup>η</sup> έκδοση 2008**

**8. Χρήστος Καζαντζής**

- **Αρχές και πρότυπα Χρηματοοικονομικής Λογιστικής – Έκδοση 2008**

## **ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ**

### **1. Μιχάλης Δωρής**

- **Ερμηνεία και Ανάλυση των φορολογικών διατάξεων του Ν.2238/1994** (Στο πλαίσιο των μαθημάτων που διεξήχθησαν για το πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου)

### **2. Γιώργος Κορομηλάς**

- **Φορολογία τεχνικών – κατασκευαστικών επιχειρήσεων** (Στο πλαίσιο των μαθημάτων που διεξήχθησαν για το πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών «Φορολογία και Ελεγκτική» του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης του Παντείου Πανεπιστημίου)

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**

**[www.taxheaven.go](http://www.taxheaven.go)** – Λογιστική και Φορολογική πύλη ενημέρωσης (Αναζήτηση κωδικοποιημένων διατάξεων Ν. 2238/1994)