

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

ΜΟΣΧΟΥ Α. ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ

ΠΑΠΑΚΩΣΤΟΠΟΥΛΟΥ Χ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΣΤΑΜΑΤΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2012

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**

ΜΟΣΧΟΥ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ (Α.Μ. 14183)

paramosx2@logistiki.teimes.gr

ΠΑΠΑΚΩΣΤΟΠΟΥΛΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ (Α.Μ. 14241)

konspara1@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΣΤΑΜΑΤΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, ΙΟΥΝΙΟΣ 2012

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας - εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα - αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ	3
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	4
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	12
1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	15
ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	15
1.1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	15
1.1.1. Ορισμός.....	15
1.1.2. Στοιχεία	16
1.1.3. Είδη επιχειρήσεων.....	16
1.1.3.1. Επιχειρήσεις εξ αντικειμένου δράσης	16
1.1.3.2. Επιχειρήσεις εκ του φορέα τους.....	17
1.1.3.3. Νομικές μορφές επιχειρήσεων	17
1.1.3.4. Επιχειρήσεις κατά μέγεθος.....	20
1.1.4. Ανάπτυξη επιχείρησης	20
1.2. ΕΡΓΟ	21
1.2.1. Τεχνικά έργα	21
1.2.1.1. Δημόσια τεχνικά έργα	23
1.2.1.2. Ιδιωτικά τεχνικά έργα.....	24
1.3. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	24
1.3.1. Έννοια τεχνικών επιχειρήσεων	24
1.3.2. Κατηγορίες τεχνικών επιχειρήσεων	25
1.3.2.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών	26
1.3.2.2. Επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων.....	28
1.3.2.3. Επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων	29
1.4. ΕΡΓΟΛΑΒΟΣ - ΕΡΓΟΛΑΒΙΑ.....	29
1.4.1. Εργολάβος ή εργολήπτης	29
1.4.2. Εργολαβία	29
1.4.3. Υπεργολάβος - υπεργολαβία.....	30
1.4.3.1. Υπεργολάβος	30
1.4.3.2. Υπεργολαβία.....	30
1.5. ΛΟΙΠΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	31
1.5.1. Κατασκευαστικό κόστος τεχνικού έργου.....	31
1.5.2. Βασικές έννοιες για τα ακίνητα.....	32
1.5.2.1. Έννοια ακινήτων	32
1.5.2.2. Ορολογία και λοιπές έννοιες	33
1.5.2.3. Εμπράγματα δικαιώματα - Λοιπές έννοιες.....	37
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	41
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	41
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	41
2.2. ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	41
2.3. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ.....	42
2.4. ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ.....	43
2.4.1. Πραγματικοί ή Ουσιαστικοί.....	43
2.4.2. Ονομαστικοί ή Αποτελεσματικοί.....	43

2.4.3.	Μικτοί.....	44
2.4.4.	Αμιγείς.....	44
2.4.5.	Αντίθετοι ή Αρνητικοί.....	44
2.4.6.	Γενικοί ή Περιληπτικοί ή Πρωτοβάθμιοι.....	44
2.4.7.	Ειδικοί ή Αναλυτικοί ή Δευτεροβάθμιοι.....	45
2.5.	ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	46
2.6.	ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	48
2.7.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ	48
2.8.	ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	50
2.8.1.	Γενικά.....	50
2.8.1.1.	Προληπτικός Έλεγχος	50
2.8.1.2.	Προσωρινός Έλεγχος.....	51
2.8.1.3.	Τακτικός Έλεγχος.....	51
2.8.1.4.	Ειδικός Έλεγχος.....	52
2.9.	ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.....	53
2.9.1.	Προπαρασκευαστικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου.....	53
2.9.2.	Διαδοχικές Ελεγκτικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου	54
2.10.	ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	55
2.11.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ.....	55
2.12.	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ	57
2.12.1.	Δικαιώματα φορολογουμένων.....	57
2.12.1.1.	Υποχρεώσεις Φορολογουμένων	57
2.13.	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΠΕΤΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	58
3.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	59
	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	59
3.1.	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 (CONSTRUCTION CONTRACTS).....	60
3.1.1.	Λόγοι σύνταξης του προτύπου.....	60
3.1.2.	Έννοιες, διακρίσεις συμβάσεων.....	61
3.1.3.	Χειρισμοί εσόδων-εξόδων συμβάσεων.....	62
3.1.4.	Γνωστοποιήσεις.....	63
3.1.5.	Εφαρμογή λογιστικοποίησης σύμβασης τεχνικού έργου με τα Δ.Λ.Π. και την ελληνική πρακτική προ Δ.Λ.Π.	64
3.1.6.	Εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 11 στην Ελλάδα και διαφορές του, με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα	65
3.1.7.	Μεταβολή των Ιδίων κεφαλαίων των τεχνικών εταιρειών κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα	66
3.2.	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ - Δ. Λ. Π. 31 (INTEREST IN JOINT VENTURES).....	68
3.2.1.	Λόγοι σύνταξης του προτύπου.....	68
3.2.2.	Έννοιες, διακρίσεις συμβάσεων.....	68
3.2.2.1.	Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενες τις κύριες δραστηριότητές τους	70
3.2.2.2.	Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενη περιουσία.....	70
3.2.2.3.	Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενους φορείς.....	71
3.2.3.	Λογιστικές μέθοδοι ενσωμάτωσης και οικονομικές καταστάσεις των μελών της κοινοπραξίας	72
3.2.3.1.	Η μέθοδος της αναλογικής ενοποίησης.....	72
3.2.3.2.	Μέθοδος καθαρής θέσης	73
3.2.3.3.	Εξαιρέσεις από την ενοποίηση	73

3.2.3.4.	Συναλλαγές μεταξύ κοινοπρακτούντος κοινοπραξίας.....	74
3.2.4.	Γνωστοποιήσεις - παραδείγματα γνωστοποιήσεων	75
3.2.5.	Εφαρμογή λογιστικών χειρισμών ενσωμάτωσης κοινοπραξίας με τα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π.....	75
3.2.5.1.	Ο σχηματισμός των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31..	76
3.2.5.2.	Ο σχηματισμός των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.....	77
3.2.6.	Ελληνική νομοθεσία και φορολογικά θέματα κοινοπραξιών.	78
4.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	79
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	79
4.1.	ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	79
4.2.	ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	80
4.3.	Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ.....	81
4.4.	Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ 82	
4.5.	ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥΣ	84
4.6.	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗ ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΜΕΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	85
4.7.	ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	86
4.7.1.	Ατομικές Εταιρείες.....	87
4.7.2.	Ομόρρυθμες Εταιρείες - Ετερόρρυθμες Εταιρείες.....	87
4.7.3.	Κοινοπραξίες.....	88
4.7.4.	Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.....	88
4.7.5.	Ανώνυμες Τεχνικές Εταιρείες	89
4.8.	ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	91
5.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	92
	ΤΗΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.....	92
5.1.	ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΙΝΑΚΑ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).....	92
5.2.	ΤΗΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 93	
5.3.	ΣΥΝΤΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ	93
5.3.1.	Τήρηση δύο αυτοτελών λογιστικών συστημάτων	94
5.3.2.	Τήρηση συμπληρωματικού λογιστικού συστήματος.....	94
5.3.3.	Τήρηση λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων	95
5.4.	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ Δ.Λ.Π.....	95
5.4.1.	Διαφορές στην αποτίμηση των αποθεμάτων.....	95
5.4.2.	Διαφορές στην αποτίμηση των συμμετοχών.....	96
6.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	99
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ	99
6.1.	ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	99
6.1.1.	Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων	99
6.1.2.	Καθαρά κέρδη εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων	101
6.1.3.	Μεταβατικό στάδιο	103
6.1.3.1.	Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων	104
6.1.3.2.	Συμψηφισμός ζημιών κλάδου νέων έργων.....	104
6.1.4.	Συντελεστές φορολογίας τεχνικών επιχειρήσεων	105

6.1.4.1.	Ατομικές επιχειρήσεις	105
6.1.4.2.	Ομόρρυθμες – ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου	105
6.1.4.3.	Κοινοπραξίες	106
6.1.4.4.	Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 ...	106
6.2.	ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	107
6.2.1.	Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων	107
6.3.	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	111
6.3.1.	Ακαθάριστα έσοδα	111
6.3.2.	Εισφορά δημοσίου έργου	112
6.3.3.	Καθαρά κέρδη	112
7.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	114
	ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	114
7.1.	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	114
7.1.1.	Είδη φοροδιαφυγής	115
7.1.2.	Επισημάνσεις	115
7.2.	ΕΝΝΟΙΑ ΠΛΑΣΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	116
7.3.	ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	117
7.4.	ΕΝΝΟΙΑ ΝΟΘΕΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	118
7.5.	ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	118
7.6.	ΤΕΧΝΑΣΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	120
8.	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	122
	ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	122
8.1.	ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	122
8.2.	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	123
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	126

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο κλάδος των κατασκευών, αποτελεί έναν από τους δυναμικότερους της ελληνικής οικονομίας. Χαρακτηριστική είναι η φράση ότι «Η οικοδομή είναι η ατμομηχανή της ελληνικής οικονομίας». Η ποικιλομορφία και η ιδιαιτερότητα των εργασιών, των τεχνικών εταιρειών, οδήγησαν στη ρύθμιση των θεμάτων τους από μια πληθώρα νομοθετημάτων. Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, θα εξεταστούν θέματα που αφορούν τις πρόσφατες φορολογικές και λογιστικές ρυθμίσεις, που επιβλήθηκαν στον κλάδο, καθώς και τις συνέπειες της εφαρμογής τους.

Οι εξελίξεις αυτές προκλήθηκαν κυρίως με την υποχρέωση της χώρας μας, να εφαρμόσει τον Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1725/2003, με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δυνάμει του Κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002. Η ρύθμιση των θεμάτων που θα οδηγήσουν σταδιακά στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, ξεκινά με το Ν.2992/2002 και ακολουθούν ο Ν.3148/2003, ο Ν.3229/2004 και ο Ν.3301/2004. Οι νόμοι αυτοί είτε αυτόνομα, είτε τροποποιώντας το Ν.2190/1920, κατέστησαν τελικά υποχρεωτική, τόσο στις εισηγμένες εταιρείες του Χρηματιστηρίου Αθηνών όσο και στις εταιρείες που αυτές ενοποιούν, την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., από τη χρήση 2005 και μετά. Από τις μεταβολές, που αυτή η μετάβαση έφερε, επιλέγονται αυτές που αποτελούν ειδικά θέματα των κατασκευαστικών εταιρειών και εξυπηρετούν πιστότερα τους σκοπούς της παρούσας εργασίας. Ειδικότερα, δύο είναι τα μείζονα θέματα που απασχολούν κυρίως τις τεχνικές εταιρείες. Πρώτα η μεταβολή της κατανομής των εσόδων, κατά την διάρκεια των διαφορετικών χρήσεων, που περιλαμβάνει η κατασκευαστική περίοδος ενός έργου, και δεύτερον η διαδικασία ενσωμάτωσης

των κοινοπραξιών. Τα δύο αυτά θέματα ρυθμίζονται από τα Δ.Λ.Π. 11 και Δ.Λ.Π. 31 αντίστοιχα.

Γενικότερα η εφαρμογή των Δ.Λ.Π., δεν αποτελεί ένα θέμα ενδιαφέρον μόνο για τις ισχυρές μεν, αλλά ολιγάριθμες εισηγμένες τεχνικές εταιρείες του Χρηματιστηρίου Αθηνών, αλλά αφορά το σύνολο του κλάδου, διότι στο κοντινό μέλλον τα πρότυπα σταδιακά, θα αποκτήσουν καθολική εφαρμογή.

Πέραν όμως των λογιστικών προβλημάτων, η φορολόγηση των τεχνικών έργων αποτελεί ένα επίσης πολύπλοκο ζήτημα. Η πολυπλοκότητα αυτή, οφείλεται στις διακρίσεις του νόμου σχετικά με, τη φύση των εργασιών, τις μορφές των προσώπων των κατασκευαστών και τον τρόπο φορολόγησης τους. Στις διακρίσεις με κριτήριο τη φύση των εργασιών αναφέρονται: οι οικοδομικές επιχειρήσεις, οι εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων, οι εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων, οι επιχειρήσεις κατασκευής μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. Στις διακρίσεις με κριτήριο τη μορφή των προσώπων αναφέρονται: οι ιδιώτες κατασκευαστές, οι ομόρρυθμες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994, οι ομόρρυθμες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ανώνυμες τεχνικές εταιρείες. Στις διακρίσεις με κριτήριο τον τρόπο φορολόγησης, αναφέρονται δύο συστήματα το τεκμαρτό του άρθρου 34 του Ν.2238/1994 και των καθαρών κερδών της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994. Εάν σε όλα αυτά προσθέσουμε και την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών των τεχνικών επιχειρήσεων του άρθρου 3 του Ν.2954/2001, εύλογη είναι η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος. Ακόμη πιο εύλογη είναι η μεταβολή, σε κάθε περίπτωση, τόσο του ύψους της φορολογητέας ύλης, όσο και των συντελεστών φορολόγησης. Δηλαδή το ίδιο έργο μπορεί να οδηγήσει σε διαφορετικό ύψος φορολογικής επιβάρυνσης.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Για την ομαλή εξέλιξη της παρούσης πτυχιακής εργασίας η δομή της αποτελείται από την εισαγωγή, **7 κεφάλαια**, και τέλος τα συμπεράσματα.

Στην Εισαγωγή, εξηγείται πως η Λογιστική είναι μια κοινωνική επιστήμη που δημιουργήθηκε για να εξυπηρετήσει τις οικονομικές συναλλαγές μιας κοινωνίας. Ακόμη δίνεται ο σκοπός της πτυχιακής εργασίας. Κύριος σκοπός της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας αποτελεί η προσέγγιση και διερεύνηση της φορολογίας τεχνικών επιχειρήσεων και των ειδικών θεμάτων λογιστικής που την συνθέτουν.

Στο 1^ο κεφάλαιο κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθούμε στις βασικές έννοιες τεχνικών επιχειρήσεων. Ακόμη αποσαφηνίσαμε τους όρους της επιχείρησης, του έργου, της τεχνικής επιχείρησης, και του εργολάβου.

Στο 2^ο κεφάλαιο αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος. Ακόμη δίνεται η έννοια, ο σκοπός και οι διακρίσεις του, οι υπηρεσίες που ασκούν φορολογικό έλεγχο. Παρατίθενται η διαφορά της χρηματοοικονομική λογιστικής που υπόκειται σ' ένα εκτεταμένο κανονιστικό πλαίσιο σε αντίθεση με τη διοικητική λογιστική στην οποία υπάρχει πλήρης απουσία κανονιστικού πλαισίου. Έπειτα καταρτίζουμε διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας και έκθεση έλεγχου. Τέλος σκιαγραφούμε τους φορολογικούς ελεγκτές, τα δικαιώματα και υποχρεώσεις των φορολογούμενων κατά το φορολογικό έλεγχο και δίνουμε την διαδικασία που έπεται του έλεγχου.

Στο 3^ο κεφάλαιο διερευνώνται και αναλύονται διεθνή λογιστικά πρότυπα. Όπως οι συμβάσεις κατασκευής - διεθνές λογιστικό πρότυπο 11 και οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες - Δ.Λ.Π. 31.

Στο 4^ο κεφάλαιο παρατίθεται η φορολογία εισοδήματος τεχνικών επιχειρήσεων. Αναπτύσσονται οι βασικές έννοιες στη φορολογία εισοδήματος, το εισόδημα των τεχνικών επιχειρήσεων, ο προσδιορισμός ακαθαρίστων

εσόδων εργολάβων, ο προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών, οι τεχνικές εταιρείες που δεν υπόκεινται στον τεκμαρτό προσδιορισμό των εισοδημάτων τους, τα έσοδα από συμβόλαια πώλησης μη αποπερατωμένων ακινήτων, οι διαφοροποιήσεις στη φορολογία αναλόγως της μορφής του υποκειμένου και τέλος η αυτοτελής φορολογία αφορολογήτων αποθεματικών τεχνικών επιχειρήσεων.

Στο 5^ο κεφάλαιο παρουσιάζεται αναλυτικά η τήρηση λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τα Α.Λ.Π. και τον Κ.Β.Σ.: σύνταξη πίνακα συμφωνίας λογιστικής - φορολογικής βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), τήρηση φορολογικού μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων και σύνταξη φορολογικών πινάκων.

Στο 6^ο κεφάλαιο παρατίθεται το φορολογικό σύστημα τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων. Με την φορολογία εισοδήματος, τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων και τέλος διάφορες στοχευόμενες επισημάνσεις.

Στο 7^ο κεφάλαιο αναπτύσσεται η φοροδιαφυγή: η έννοια πλαστού - εικονικού - νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, οι μέθοδοι εντοπισμού πλαστών και εικονικών στοιχείων και τέλος παρατίθενται τα τεχνάσματα φοροδιαφυγής.

Τέλος, **στα συμπεράσματα** προκύπτουν προβληματισμοί και εξάγονται συμπεράσματα για την φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων και για τα ειδικά θέματα λογιστικής που την συνθέτουν.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Λογιστική είναι μια κοινωνική επιστήμη που δημιουργήθηκε για να εξυπηρετήσει τις οικονομικές συναλλαγές μιας κοινωνίας. Γι' αυτό το λόγο, ο όρος λογιστικές αρχές θα πρέπει να ερμηνευθεί ως κάποιες κοινωνικές παραδοχές των οποίων η ισχύς περιορίζεται από το χώρο και τον χρόνο που εφαρμόζονται. Παγκοσμίως, υπάρχουν αρκετές διαφορές μεταξύ των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών των διαφόρων χωρών αν και η προϊούσα παγκοσμιοποίηση της οικονομίας έχει οδηγήσει σε μια συντονισμένη προσπάθεια για την παγκόσμια εναρμόνιση των λογιστικών αρχών από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (*International Accounting Standards Committee*). Οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που ισχύουν στην Ελλάδα σήμερα είναι οι εξής:

- 1.** Η αρχή της αυτοτελούς λογιστικής οντότητας. Σύμφωνα με αυτή την αρχή, οι δραστηριότητες της επιχείρησης και η περιουσία της (εννοούμενη ως ένα σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων) είναι ανεξάρτητες από αυτές των ιδιοκτητών της, οποιαδήποτε και εάν είναι η νομική μορφή με την οποία ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα.
- 2.** Η αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με αυτή την αρχή, όταν καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα αποτιμάμε τα στοιχεία της περιουσίας της εξακολουθώντας να υποθέτουμε ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα επ' άπειρον. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία αποκτούν την αξία τους από τη δυνατότητα συμβολής τους στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης (και όχι από κάποια άλλη αιτία όπως π.χ. η μεταπώληση) και ότι δεν υπάρχει λόγος αλλαγής των μεθόδων αποτίμησης αυτών.

3. Η αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το έσοδο καταλογίζεται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιείται και όχι όταν εισπράττεται.
4. Η αρχή του δουλευμένου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιείται η συναλλαγή από την οποία προκύπτουν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.
5. Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου προκύπτει εάν από τα έσοδα της περιόδου αφαιρέσουμε τα αντίστοιχα έξοδα.
6. Η αρχή της περιοδικότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να καταρτίζουν σε τακτά χρονικά διαστήματα τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στην Ελλάδα αυτό το διάστημα είναι το ημερολογιακό έτος αν και σε ορισμένες περιπτώσεις επιβάλλεται η κατάρτιση μηνιαίων, τριμηνιαίων και εξαμηνιαίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
7. Η αρχή του κόστους. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η τιμή κτήσεως ενός αγαθού απεικονίζει την παρούσα αξία των μελλοντικών υπηρεσιών του για την επιχείρηση. Επομένως, η τιμή κτήσεως (ή το ιστορικό κόστος) αποτελεί την αξία στην οποία θα πρέπει να αποτιμώνται τα αγαθά αυτά εκτός εάν συντρέχει λόγος αποτίμησης σε άλλη αξία (π.χ. λόγω αλλαγής της χρήσης του αγαθού).
8. Η αρχή της σταθερής νομισματικής μονάδας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η αγοραστική αξία του χρήματος θεωρείται σταθερή διαχρονικά και ως εκ τούτου οι λογιστικές αξίες δεν αναπροσαρμόζονται σε περιόδους πληθωρισμού ώστε να απεικονίζουν τρέχουσες αξίες.
9. Η αρχή της συνέπειας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι αποτίμησης που εφαρμόζει μια επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση.

- 10.** Η αρχή της αντικειμενικότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, όλες οι αξίες που διαπραγματεύεται η λογιστική θα πρέπει να αποδεικνύονται με αντικειμενικό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να υπάρχει κάποιο δικαιολογητικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει και η συναλλαγή, μέσα από την οποία δημιουργήθηκε η αξία.
- 11.** Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, θα πρέπει να παρέχονται στους χρήστες των λογιστικών πληροφοριών όλες οι συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη διαμόρφωση μιας καλά πληροφορημένης άποψης.
- 12.** Η αρχή της συντηρητικότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη πιθανοί κίνδυνοι ή οι πιθανές επιπτώσεις από δυσμενείς καταστάσεις που είναι σε εξέλιξη, έστω και αν ακόμα δεν έχει πραγματοποιηθεί το σχετικό έξοδο ή η ζημιά.
- 13.** Η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, όλες οι πληροφορίες που είναι ουσιώδεις θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά και να μην συγχωνεύονται με άλλες. Μια πληροφορία είναι ουσιώδης όταν η παράλειψή της ή ο λανθασμένος τρόπος εμφάνισής της θα μπορούσε να επιδράσει στις αποφάσεις των χρηστών των λογιστικών πληροφοριών.
- 14.** Η αρχή της επικράτησης της ουσίας πάνω στον τύπο. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, όταν η τήρηση του κανονιστικού πλαισίου της λογιστικής μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη πληροφόρηση, επιβάλλεται απόκλιση από το κανονιστικό πλαίσιο, ώστε να δοθεί ορθή πληροφόρηση στους χρήστες.

Κύριος σκοπός της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας αποτελεί η προσέγγιση και διερεύνηση της φορολογίας τεχνικών επιχειρήσεων και των ειδικών θεμάτων λογιστικής που την συνθέτουν.

1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1.1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Μια επιχείρηση¹ (επίσης γνωστή ως εταιρεία) είναι ένας οργανισμός που ασχολείται με την εμπορεία αγαθών, υπηρεσιών, ή και των δύο μαζί που προορίζονται για τους καταναλωτές.

Γενικά για τον ακριβή καθορισμό της οικονομικής έννοιας της «επιχείρησης» οι απόψεις των οικονομολόγων μάλλον συγκρούονται. Σαν κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα μιας επιχείρησης άλλοι προτείνουν τη συγκέντρωση των παραγωγικών μέσων και την τεχνο-παραγωγική διαρρύθμιση αυτών, άλλοι την αναδοχή του κινδύνου. Άλλοι το μέγεθος και την έκταση των εργασιών, άλλοι το οικονομικό κίνητρο, ενώ κάποιοι άλλοι ακόμη, προσθέτουν ως απαραίτητους όρους την παραγωγή για άγνωστους καταναλωτές και την αυτοτέλειά της.

1.1.1. Ορισμός

Με βάση όλα τα προηγούμενα προκύπτει ο ακόλουθος ορισμός που φέρεται πλέον σήμερα ως ο ευρύτερα αποδεκτός.

Επιχείρηση χαρακτηρίζεται η ποριστική οικονομική μονάδα που αποτελεί αυτοτελή και υπεύθυνη οργάνωση παραγωγικών συντελεστών και διαχείρισης συναλλαγών με τις οποίες και επιδιώκει το μέγιστο δυνατό κέρδος. Το δε κέρδος κατά κανόνα θα πρέπει να υπερβαίνει την αντίστοιχη συνήθη

¹ Κάπος Μ., «Φορολογία Τεχνικών Επιχειρήσεων», σελ. 22-25.

αμοιβή (ως αντιμισθία) της διοικητικής ή εκτελεστικής εργασίας που επιτελείται σ' αυτήν.

Έτσι με τον παραπάνω ορισμό δίδεται σαφώς ως κύριο κριτήριο το κέρδος, δια του οποίου και ξεχωρίζει από κάποια άλλη οικονομική μονάδα, αφού όλα τα άλλα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά είναι κοινά και αφηρημένα, με συνέπεια να μη λαμβάνονται ως κριτήρια διάκρισης μεταξύ των δύο εννοιών.

1.1.2. Στοιχεία

Κύρια χαρακτηριστικά στοιχεία - γνωρίσματα μιας επιχείρησης είναι τα ακόλουθα που αποτελούν και τις αναγκαίες προϋποθέσεις²:

1. Οικονομική μονάδα που να προϋποθέτει μόνιμο συνδυασμό συντελεστών παραγωγής
2. Οικονομική μονάδα αυτοτελής.
3. Η παραγωγή της ν' απευθύνεται σε άγνωστο καταναλωτικό κοινό και τέλος
4. Να μην είναι πρωτογενής, αλλά να διαμορφώνεται σε ορισμένο κοινωνικοοικονομικό περιβάλλον χαρακτηριζόμενο τόσο εις χρήμα αποτίμηση, όσο και στην επιδίωξη κέρδους.

1.1.3. Είδη επιχειρήσεων

Γενικά οι επιχειρήσεις διακρίνονται ανάλογα εκ του αντικειμένου της δράσης τους, του ιδιοκτησιακού επιχειρηματικού κεφαλαίου, εκ της νομικής μορφής τους και κατά μέγεθος³:

1.1.3.1. Επιχειρήσεις εξ αντικειμένου δράσης

1. Επιχειρήσεις πρωτογενούς παραγωγής.

² Κάπος Μ., «Φορολογία Τεχνικών Επιχειρήσεων», σελ. 33-35.

³ <http://en.wikipedia.org/wiki/Business>

2. Επιχειρήσεις παραγωγής ή μεταποίησης ή μετασχηματισμού. Στη κατηγορία αυτή εντάσσονται όλες οι Βιομηχανίες⁴ και Βιοτεχνίες.
3. Επιχειρήσεις γενικού εμπορίου, ή εμπορικές.
4. Επιχειρήσεις ασφαλιστικές.
5. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών⁵.
6. Τραπεζικές επιχειρήσεις.
7. Επιχειρήσεις μεταφορών⁶, που διακρίνονται σε χερσαίες, θαλάσσιες και εναέριας.
8. Τεχνικές επιχειρήσεις.

1.1.3.2. Επιχειρήσεις εκ του φορέα τους

1. Ιδιωτικές επιχειρήσεις
2. Δημόσιες επιχειρήσεις
3. Μικτές επιχειρήσεις

1.1.3.3. Νομικές μορφές επιχειρήσεων

1. Ατομικές⁷
2. Εταιρικές⁸

⁴ **Βιομηχανία** ονομάζεται η κατασκευή ενός αγαθού ή υπηρεσίας μέσα σε μία οικονομία. Παρόλο που η βιομηχανία αποτελεί μία ευρεία έννοια για κάθε είδος οικονομικής παραγωγής, στα οικονομικά και τον αστικό σχεδιασμό η βιομηχανία είναι συνώνυμη της δευτερογενούς παραγωγής, η οποία είναι το είδος της οικονομικής δραστηριότητας που ασχολείται με την κατασκευή αγαθών και προϊόντων

⁵ Η **παροχή υπηρεσιών** είναι οικονομικός όρος που αναφέρεται με τον χαρακτήρα του αγαθού που παρέχεται από επιχειρήσεις τριτογενούς παραγωγής, δηλαδή από επιχειρήσεις που δεν προσφέρουν κάποιο υλικό προϊόν, πρωτογενές ή μεταποιημένο π.χ. αγροτικό, βιοτεχνικό ή βιομηχανικό προϊόν, αλλά παρέχουν στους πελάτες τους υπηρεσίες.

⁶ **Μεταφορές**, στον οικονομικό και εμπορικό χώρο, ονομάζονται γενικά οποιεσδήποτε μετακινήσεις επιβατών και φορτίων από έναν τόπο σε έναν άλλον. Συνήθως η μετακίνηση επιβατών γίνεται έναντι κάποιας αμοιβής που ονομάζεται εισιτήριο ή κόμιστρο ή ναύλος. Συνεπώς οι μεταφορές αποτελούν εμπορικές πράξεις, παράγουσες οικονομική χρησιμότητα.

⁷ Η **ατομική επιχείρηση** είναι η πιο παλιά και πιο απλή επιχείρηση. Ιδρύεται και διοικείται από ένα άτομο, το οποίο ως ιδιοκτήτης και διοικητής έχει την ευθύνη όλων των αποφάσεων και των συνεπειών τους, ασκώντας αυτεπιστασία.

⁸ Εταιρεία είναι η οποιαδήποτε ένωση προσώπων Φυσικών ή Νομικών προς επίτευξη κάποιου κοινού σκοπού. Συνεπώς η εταιρεία δεν έχει πάντα κερδοσκοπικό χαρακτήρα, αλλά μπορεί να είναι θρησκευτικού, πολιτικού, φιλανθρωπικού ή άλλου σκοπού.

Οι εταιρικές επιχειρήσεις είναι αποτέλεσμα της συνεργασίας δυο ή περισσότερων ατόμων ή φορέων, με σκοπό το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα.

- a. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.):** είναι εταιρεία την οποία ιδρύουν τουλάχιστον δύο εταίροι, εισφέροντας όσο κεφάλαιο τους χρειάζεται ή όσο διαθέτουν, χωρίς να δεσμεύονται για συγκεκριμένο ποσό από τον νόμο. Οι λεπτομέρειες της συνεργασίας τους αναφέρονται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο, που λέγεται καταστατικό.
- b. Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.):** είναι η εταιρεία που ιδρύεται από δύο ή περισσότερα πρόσωπα που έχουν σκοπό να εμπορεύονται με εταιρική επωνυμία και στην οποία ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα για τις εταιρικές υποχρεώσεις όπως ακριβώς και οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας και αποκαλούνται ομόρρυθμοι εταίροι, ενώ ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα, δηλαδή μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους, και αποκαλούνται ετερόρρυθμοι εταίροι.
- c. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.):** ως θεσμός στην Ελλάδα καθιερώθηκε το 1955, ενώ στην Δυτική Ευρώπη από το τέλος του προηγούμενου αιώνα, κάλυψε μια κοινωνική και οικονομική ανάγκη των ανθρώπων που ασχολούνται με τις επιχειρήσεις. Η ανάγκη αυτή ήταν να διοικούν οι ίδιοι τις εταιρείες τους, αλλά να ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού που συμμετέχουν σε αυτή. Παλαιότερα, οι επιχειρηματίες χρησιμοποιούσαν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας για να συγκαλύψουν μια οικογενειακή επιχείρηση.
- d. Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.):** είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε μετοχές. Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.». Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία. Για την σύσταση της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου (60.000 ευρώ).

- e. Ανώνυμη ναυτιλιακή εταιρεία (Α.Ν.Ε.):** είναι ειδική (ελληνική) εταιρική μορφή επιχείρησης που μοιάζει με την Ανώνυμη Εταιρεία που όμως η σύστασή της στηρίζεται στο άρθρο 13 του ΝΔ 2687/53 «Περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού», με το οποίο εξομοιώθηκαν προς «κεφάλαια εισαγόμενα» από το εξωτερικό τα νηολογούμενα, βάσει του παραπάνω άρθρου, πλοία.
- f. Συνεταιρισμός:** Σύμφωνα με τον ορισμό που δόθηκε στο παγκόσμιο συνέδριο συνεταιριστικών οργανώσεων στο Μάντσεστερ της Αγγλίας το 1995: «Συνεταιρισμός είναι μια αυτόνομη ένωση προσώπων που συγκροτείται εθελοντικά για την αντιμετώπιση των κοινών οικονομικών, κοινωνικών και πολιτιστικών αναγκών και επιδιώξεων τους, διαμέσου μιας συνιδιόκτητης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης». Ο όρος αυτός αναπτύχθηκε ιδιαίτερα κατά τον 19^ο αιώνα όπου και εξελίχθηκε ως ιδεολογία και ως κίνημα με κοινωνικό και οικονομικό περιεχόμενο αποβλέποντας κυρίως τις ασθενέστερες τάξεις των εργαζομένων για την ικανοποιητικότερη αντιμετώπιση των διαφόρων συχνά αναφουομένων αυθαιρεσιών του άκρατου κεφαλαιοκρατισμού. Η ελευθερία της συγκρότησης συνεταιρισμού για την επιδίωξη νόμιμων σκοπών θεμελιώνεται στα συντάγματα όλων των φιλελεύθερων και δημοκρατικών πολιτειών (δικαίωμα του «συνεταιρίζεσθαι»).
- g. Συμπλοιοκτησία:** Στην ελληνική ναυτιλία ένας από τους συνηθέστερους θεσμούς εκμετάλλευσης των πλοίων είναι ο θεσμός της συμπλοιοκτησίας. Θα μπορούσε κάποιος να υποστηρίξει ότι ο θεσμός αυτός αποτέλεσε την κυριότερη μορφή ναυτικής επιχείρησης στην οποία και στηρίχθηκε η ανάπτυξη της ελληνικής εμπορικής ναυτιλίας, αφού υπήρξε επί μακρά σειρά ετών ο προσαρμοζόμενος καλλίτερα τρόπος προς τον συγγενικό χαρακτήρα των πλοιοκτητών των μεγάλων ναυτικών οικογενειών.

1.1.3.4. Επιχειρήσεις κατά μέγεθος

1. Μικρές επιχειρήσεις
2. Μεσαίες επιχειρήσεις
3. Μεγάλες επιχειρήσεις
4. Επιχειρήσεις κολοσσοί

Τελευταία αναφέρονται και οι «μικρομεσαίες επιχειρήσεις» (ΜΜΕ), όχι τόσο ως ενδιάμεση κατηγορία των δύο πρώτων, αλλά αθροιστικά αυτών, για λόγους πολιτικής ανάπτυξης και ένταξής τους σε προγράμματα επιχορηγήσεων.

1.1.4. Ανάπτυξη επιχείρησης

Σήμερα μια επιχείρηση⁹ αποτελεί ένα νομικό πρόσωπο¹⁰ που δραστηριοποιείται στο κοινωνικό σύνολο με ένα σύνολο πόρων τόσο έμψυχων όσο και άψυχων. Κύριος στόχος της είναι η επίτευξη κέρδους (κερδοφορίας). Η κερδοφορία αυτή αποδίδεται σε χρηματικές μονάδες¹¹. Οι έμψυχοι πόροι της επιχείρησης είναι το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης, δηλαδή το σύνολο των εργαζομένων σ' αυτή (εργάτες, υπάλληλοι και στελέχη). Όσον αφορά τους άψυχους πόρους, αυτοί συνίστανται στις εγκαταστάσεις (εργοστάσια, καταστήματα, γραφεία, αποθήκες κ.α.), τον πάσης φύσης εξοπλισμό (μηχανικό, ηλεκτρονικό, επικοινωνιακό, μέσα μεταφοράς κ.λπ.), στα άυλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης όπως π.χ. η επωνυμία, το εμπορικό σήμα¹² (λογότυπο) και η υπεραξία¹³ (φήμη), και τέλος στα διάφορα άλλα στοιχεία που αποσκοπούν

⁹ <http://sme-blog.com/category/business-ideas>

¹⁰ **Νομικό πρόσωπο** χαρακτηρίζεται μια ένωση φυσικών προσώπων ή ομάδα περιουσίας που έχει αυτοτελώς ικανότητα Δικαίου, είναι δηλαδή υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

¹¹ Με το όρο **χρήμα** εννοούμε τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και γίνονται ευρέως αποδεκτά για πληρωμές. Αν και ο ορισμός αυτός είναι κατά κάποιον τρόπο ταυτολογία (αντίστροφα: πληρωμή είναι η χρήση χρημάτων) δηλώνει ακριβώς ότι χρήμα μπορεί να είναι οτιδήποτε χρησιμοποιείται ως τέτοιο. Η φυσική μορφή των χρηματικών στοιχείων μπορεί να διαφέρει, και διαφορετικές μορφές χρημάτων έχουν υπάρξει ιστορικά.

¹² Το **σήμα** ανήκει στα δικαιώματα Διανοητικής Ιδιοκτησίας. Άλλα τέτοια δικαιώματα είναι η ευρεσιτεχνία και το βιομηχανικό υπόδειγμα, το βιομηχανικό σχέδιο, οι γεωγραφικές ονομασίες προέλευσης, οι τοπογραφίες ημιαγωγών και το δικαίωμα σε ποικιλίες φυτών. Σύμφωνα με τη διεύθυνση Εμπορικής και Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας, θεωρείται σήμα κάθε σημείο επιδεκτικό γραφικής παραστάσεως, ικανό να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας επιχείρησης από εκείνα άλλων επιχειρήσεων.

¹³ Η **υπεραξία** μιας επιχείρησης προκύπτει από τη διαφορά που τυχόν παρατηρείται μεταξύ του κόστους επένδυσης σε αυτήν (σε μια πιθανή εξαγορά της), δηλαδή του χρηματικού αντιτίμου στο οποίο συμφωνείται η

στην υποβοήθηση της λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. τεχνογνωσία, χρηματικά διαθέσιμα, αποθέματα κ.α.).

Η επιχείρηση προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματικά χωρίζεται σε διάφορα τμήματα ανάλογα με τα κατάλληλα κριτήρια που ομαδοποιούν τις λειτουργίες και τις δραστηριότητες της ή που επιτυγχάνουν την καλύτερη δυνατή οργάνωσή της. Στο σύγχρονο επιχειρηματικό κόσμο με τους κολοσσιαίους πολυεθνικούς ομίλους και τις εκατοντάδες θυγατρικές, με τις συνεχείς εξαγορές και συγχωνεύσεις, οι δομές γίνονται πολύ πιο σύνθετες και πολύπλοκες.

1.2. ΕΡΓΟ

Όταν γίνεται αναφορά σε ένα έργο, γίνεται ουσιαστικά λόγος για μία διαδικασία μίας επιχείρησης η οποία μπορεί να είναι βιομηχανική, εμπορική, κατασκευαστική ή ακόμα και πληροφορικής για παράδειγμα, που σκοπός της είναι η ολοκλήρωση ενός προϊόντος ή κάποιας συγκεκριμένης υπηρεσίας μέσα σε κάποιο χρονικό διάστημα με ημερομηνία έναρξης και ημερομηνία λήξης.

Ως έργο¹⁴ νοείται κάθε νέα κατασκευή ή επέκταση ή ανακαίνιση ή επισκευή ή συντήρηση και ή οικονομικά ή τεχνικά αυτοτελής λειτουργία, καθώς και κάθε σχετική ερευνητική εργασία που αποτελεί τεχνική γνώση και επέμβαση.

1.2.1. Τεχνικά έργα

Ορισμένα χαρακτηριστικά παραδείγματα έργων σε κάθε τομέα από τους παραπάνω αποτελούν τα παρακάτω:

συναλλαγή και της εσωτερικής αξίας απόκτησης, δηλαδή της λογιστικής αξίας στην οποία αποτιμάται βάσει των βιβλίων της (εφαρμόζοντας το ποσοστό συμμετοχής στα Ίδια Κεφάλαιά της).

¹⁴ Κορομηλάς Γ., «Πρακτικός οδηγός τεχνικών επιχειρήσεων. Πλήρης λογιστικός και φορολογικός οδηγός για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πόλησης οικοδομών και κατασκευής δημοσίων και ιδιωτικών έργων», σελ. 1-2.

- Η διαδικασία σχεδιασμού και παραγωγής ενός μοντέλου ψυγείου στον τομέα της βιομηχανίας.
- Η διαφήμιση μίας επιχείρησης στον εμπορικό τομέα.
- Η αναπαλαίωση μίας παλιάς μονοκατοικίας στον κατασκευαστικό τομέα
- Η εφαρμογή και εγκατάσταση ενός Ηλεκτρονικού συστήματος σε μία επιχείρηση στον τομέα της Ηλεκτρονικής.

Ένα έργο μπορεί να λάβει χώρα τόσο στον εσωτερικό τομέα μίας επιχείρησης, δημιουργώντας στον αντίστοιχο τομέα, όσο και για λογαριασμό κάποιου πελάτη. Όταν ένα έργο αποτελείται από πολλές δραστηριότητες μπορεί να θεωρηθεί και ως πρόγραμμα.

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



Εικόνα 1: Κατασκευή δύο θυροφραγμάτων επί του ποταμού Καλέντζη.

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., εφ' όσον συνδέονται με το έδαφος επί του οποίου ανεγείρονται.

Ειδικά 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 καμιά περίπτωση δεν θεωρούνται τεχνικά έργα.

1.2.1.1. Δημόσια τεχνικά έργα

Δημόσια έργα, από τεχνική άποψη, είναι όλα τα έργα που εκτελούν φορείς του δημόσιου 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:

- a. Οι δημόσιες υπηρεσίες,
- b. τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,
- c. οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης κάθε βαθμού, συμπεριλαμβανομένης της Κ..Ε.Δ.Κ.Ε. και των τοπικών ενώσεων δήμων και κοινοτήτων,
- d. οι δημόσιες επιχειρήσεις και οι δημόσιοι οργανισμοί, και
- e. 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.

1.2.1.2. 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.

1.3. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1.3.1. Έννοια τεχνικών επιχειρήσεων

Τεχνικές επιχειρήσεις¹⁵ (εργοληπτικές) είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή τεχνικού έργου που συνδέεται με το έδαφος. Πρέπει να επισημάνουμε ότι στην έννοια των τεχνικών επιχειρήσεων (εργολάβων ή υπεργολάβων), δεν περιλαμβάνονται οι ασκούντες εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση, προμηθευτές αγαθών και αν ακόμη εκτός

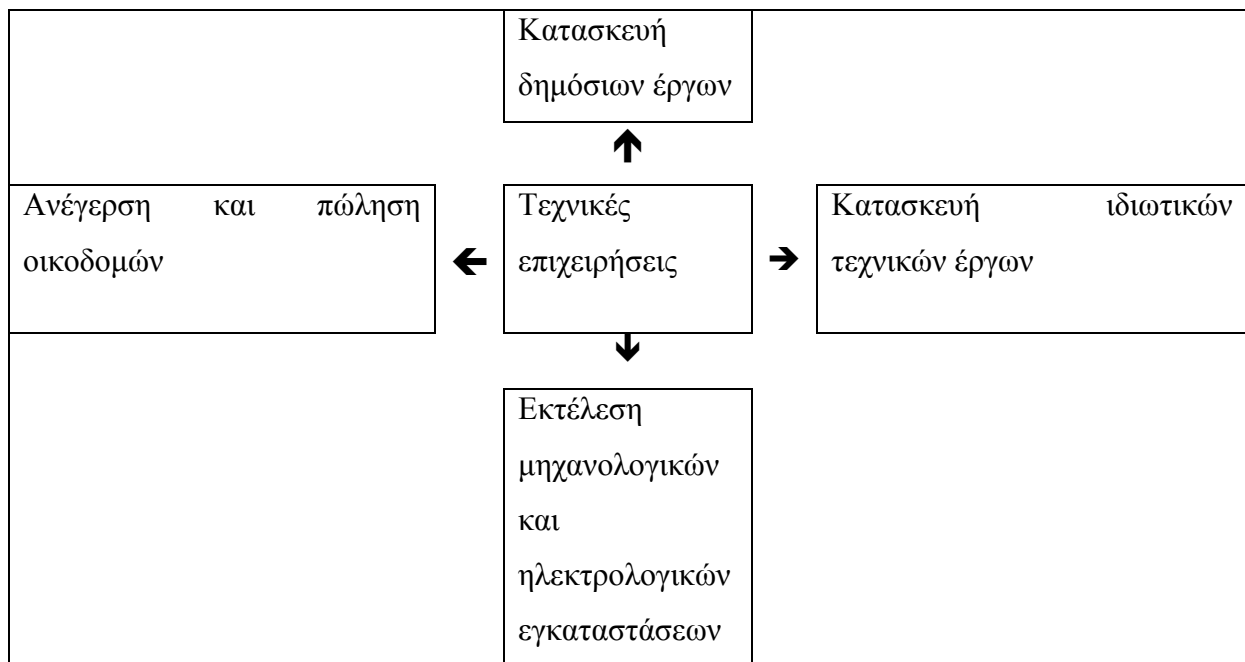
¹⁵ Ο.π., σελ. 3-7.

από τις πωλήσεις των αγαθών που εμπορεύονται εκτελούν και την παρεπόμενη εργασία της τοποθέτησης αυτών, στο πλαίσιο του εκτελούμενου έργου.

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.

1.3.2. Κατηγορίες τεχνικών επιχειρήσεων

Τεχνικές επιχειρήσεις θεωρούνται οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές), οι εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων, οι εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων, και οι επιχειρήσεις εκτέλεσης μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.



Πίνακας 1: Κατηγορίες Τεχνικών επιχειρήσεων.

1.3.2.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών

Τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές) είναι οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών, δηλαδή:

- Αυτοτελών οικοδομών,
- Διαμερισμάτων πολυκατοικιών,
- καταστημάτων, γραφείων,
- Αποθηκών, και
- Λοιπών χώρων.

Η κατασκευή πρέπει να διενεργείται:

- a. Από τις ίδιες, είτε
- b. Με ανάθεση εργασιών σε υπεργολάβους.

Επισημαίνεται ότι η ανέγερση μεμονωμένης οικοδομής η οποία περιλαμβάνει οριζόντιες ιδιοκτησίες από φυσικό πρόσωπο ή από ένωση προσώπων σε ιδιόκτητο οικόπεδο, με σκοπό την πώληση του συνόλου ή μέρους αυτών συνιστά επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών¹⁶.

Εξαιρούνται από την έννοια των οικοδομικών επιχειρήσεων, οι επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την αγορά και πώληση έτοιμων οικοδομών και υπάγονται σε φόρο κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 για τα καθαρά κέρδη τους που εξευρίσκονται, καταρχήν, λογιστικά¹⁷.

¹⁶ Σχετική η απόφαση του Σ.τ.Ε. 1052/1984.

¹⁷ Οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 έχουν ως ακολούθως: «3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (Φ.Ε.Κ. 43/Α '). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση,

Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών	→	Ανέγερση (κατασκευή) και πώληση οικοδομών	→	Άρθρο 34 Ν. 2238/1994
Επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων	→	Αγορά και πώληση ακινήτων	→	Περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994

Πίνακας 2: Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

Επίσης εξαιρούνται από την έννοια των οικοδομικών επιχειρήσεων οι επιχειρήσεις πώλησης και τοποθέτησης προκατασκευασμένων οικιών.

Ειδικότερα, σύμφωνα με αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων ουσιαστικό κριτήριο για 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,

που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν καταταχθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος 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. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.»

Παρατήρηση 1^η : Το δεύτερο και επόμενα εδάφια της περίπτωσης α' της παραγράφου 3, παρατίθενται όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση, με την παράγραφο 14 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999, του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 και ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.1999 και μετά. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής:

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

Παρατήρηση 2^η: Το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 μέχρι και το πρώτο εδάφιο της υποπερίπτωσης ββ' παρατίθενται όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση, με την παράγραφο 15 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999, του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 και ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.1999 και μετά. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής: «Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αγοραίας αξίας της πριν από την κατάτμηση ή την ρυμοτόμηση.»

μη δυνάμενα να αποτελέσουν ιδιαίτερα αντικείμενα κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος ή να αποχωριστούν χωρίς βλάβη και αλλοίωσης της ουσίας ή του προορισμού του.

Επειδή οι προκατασκευασμένες οικίες δεν οικοδομούνται επί εδάφους ούτε αποτελούν συστατικά αυτού αλλά παραρτήματα, τυγχάνουν βιομηχανικά ή βιοτεχνικά προϊόντα και κατ' επέκταση οι επιχειρήσεις αυτές φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και όχι με το τεκμαρτό τρόπο που ορίζει το άρθρο 34 του Ν.2238/1994¹⁸.

1.3.2.2. Επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων

Είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή δημοσίων Τεχνικών έργων, συμπεριλαμβανομένων και των μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Την κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων επιτρέπεται να αναλαμβάνουν ημεδαπές επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων (Μ.Ε.ΕΠ.)¹⁹ 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.

¹⁸ Σχετικά και το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, στο οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.».

¹⁹ Το Μ.Ε.ΕΠ. τηρείται από τη Διεύθυνση Μητρώων και Τεχνικών Επαγγελματιών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Έργων του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων 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.

1.3.2.3. Επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων

Είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων, συμπεριλαμβανομένων και των μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

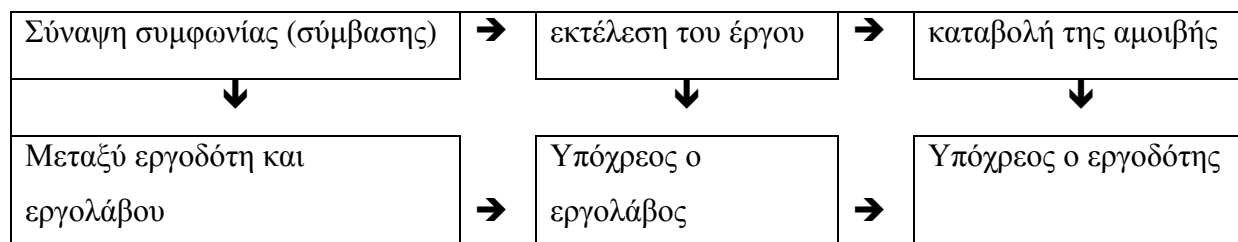
1.4. ΕΡΓΟΛΑΒΟΣ - ΕΡΓΟΛΑΒΙΑ

1.4.1. Εργολάβος ή εργολήπτης

Εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικών έργων είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο²⁰, το οποίο αναλαμβάνει την εργολαβική εκτέλεση τεχνικού έργου, ανεξάρτητα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

1.4.2. Εργολαβία

Εργολαβία είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου, κατά την οποία ο εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση έργου και ο εργοδότης²¹ στην καταβολή της συμφωνηθείσης αμοιβής²². Κατά συνέπεια τα βασικά στοιχεία της έννοιας της εργολαβίας με τα οποία αυτή διακρίνεται από άλλες παραπλήσιες συμβάσεις είναι η σύναψη συμφωνίας (σύμβασης), η εκτέλεση του έργου και η καταβολή της αμοιβής.



Πίνακας 3: Εργολαβία ως σύμβαση μίσθωσης έργου

²⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 681 του Αστικού Κώδικα και με βάση την σύμβαση μίσθωσης έργου.

²¹ Εργοδότης είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο αναθέτει στον εργολάβο την εκτέλεση του τεχνικού έργου και υποχρεούται στην καταβολή της ορισθείσας αμοιβής.

²² Σύμφωνα με το άρθρο 681 του Αστικού Κώδικα το οποίο ορίζει ότι με τη σύμβαση έργου ο εργολάβος: έχει υποχρέωση να εκτελέσει το έργο και ο εργοδότης να καταβάλει τη συμφωνημένη αμοιβή.

1.4.3. Υπεργολάβος - υπεργολαβία

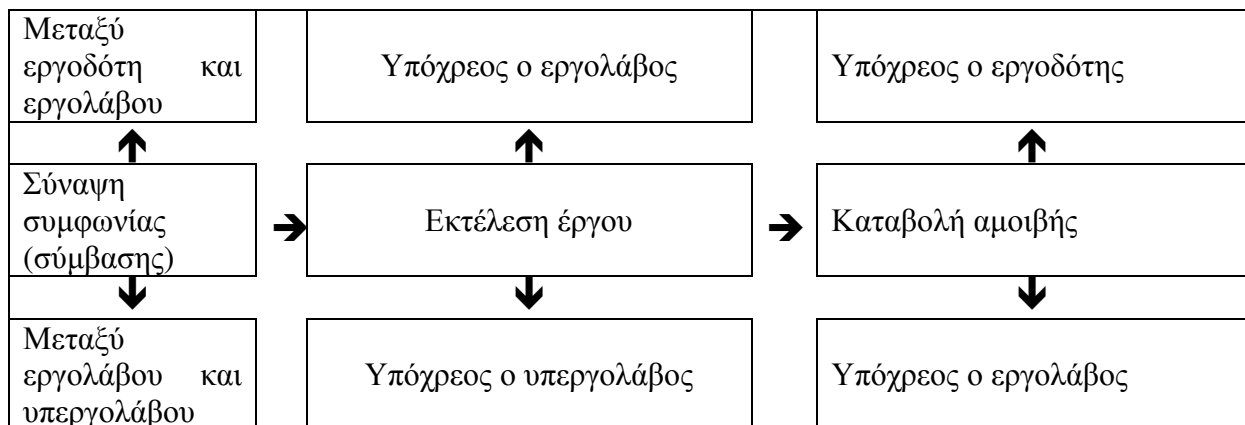
1.4.3.1. Υπεργολάβος

Υπεργολάβος τεχνικών έργων είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αναλαμβάνει από τον εργολάβο την εργολαβική εκτέλεση έργου ή τμήματος τεχνικού έργου, ανεξάρτητα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

1.4.3.2. Υπεργολαβία

Υπεργολαβία είναι η ανάθεση εκτέλεσης έργου ή τμήματος έργου που έχει αναλάβει ο εργολάβος με σύμβαση έργου, σε κάποιο άλλο πρόσωπο, τον υπεργολάβο, 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 υπεργολάβο²³.



Πίνακας 4: Υπεργολαβία ως ανάθεση εκτέλεσης έργου.

²³ Άρθρα 681 και 684 του Αστικού Κώδικα, 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».

1.5. ΛΟΙΠΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.5.1. Κατασκευαστικό κόστος τεχνικού έργου

Όταν σε ένα έργο εφαρμόζονται σε όλες τις φάσεις του²⁴ και στις αντίστοιχες διαδικασίες τους όλες οι διαθέσιμες γνώσεις, ικανότητες, εργαλεία και τεχνικές προκειμένου να υπάρξει επιτυχημένη ολοκλήρωση των στόχων και απαιτήσεων που είχαν αρχικά τεθεί και ο πελάτης είναι πλήρως ικανοποιημένος από το αποτέλεσμα τότε έχει εφαρμοστεί με επιτυχία η διαχείριση έργου. Όσον αφορά τις προσδοκίες που του πελάτη αυτές έχουν να κάνουν με τις απαιτήσεις του σκοπού, το κόστος, την ποιότητα και τον χρόνο. Πρέπει βέβαια να μπορούν να καλυφθούν και κάποιες απροσδιόριστες προσδοκίες, καθώς επίσης και ένα εύρος διαφορετικών προσδοκιών από τους ανθρώπους που σχετίζονται με την πλευρά του πελάτη. Από τα παραπάνω φαίνεται ότι η διαχείριση έργου μπορεί να γίνει πιο εύκολα κατανοητή σε ένα βιομηχανικό ή κατασκευαστικό έργο, όπου τα αποτελέσματα της διακρίνονται πιο εύκολα, χωρίς αυτό να σημαίνει βέβαια ότι οι αρχές της μεταβάλλονται από τον έναν τομέα στον άλλο. Η χρησιμοποίηση του όρου της διαχείρισης του έργου σε ένα πιο επιστημονικό πλαίσιο κρίθηκε αναγκαία όταν άρχισε να παρατηρείται έλλειψη προγραμματισμού, συντονισμού και επικοινωνίας με αποτέλεσμα αύξηση του κόστους, μεγάλες καθυστερήσεις, ακόμα και πλήρης αποτυχία στο έργο.

Κατασκευαστικό κόστος τεχνικού έργου είναι το σύνολο των αγορών υλικών²⁵ και των εξόδων - δαπανών που απαιτούνται για την κατασκευή αυτού.

Ενδεικτικά στο κατασκευαστικό κόστος περιλαμβάνονται:

- Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών,
- Αμοιβές προσωπικού που ασχολείται στην κατασκευή (εργάτες κ.λπ.),
- Αμοιβές υπεργολάβων.

²⁴ Κάπος Μ., «Φορολογία Τεχνικών Επιχειρήσεων», σελ 74-75.

²⁵ Υλικά για την κατασκευή τεχνικού έργου θεωρούνται μόνο αυτά που ενσωματώνονται σε αυτό συνεπώς θεωρούνται αναγκαία και απαραίτητα για την κατασκευή του, και όχι αυτά τα οποία δεν ενσωματώνονται σε αυτό αλλά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες κατασκευής.

- Αποσβέσεις παγίων (π.χ. μηχανημάτων) που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του έργου.
- Λοιπές δαπάνες κατασκευής.

Επισημαίνεται ότι στο κατασκευαστικό κόστος δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες διοίκησης, (ενοίκια, αμοιβές διοικητικού προσωπικού, φωτισμός, τηλεπικοινωνίες κ.λπ.).

1.5.2. Βασικές έννοιες για τα ακίνητα

1.5.2.1. Έννοια ακινήτων

Ακίνητα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη²⁶.

Ως έδαφος νοείται ορισμένο τμήμα της επιφάνειας της γης που πληροί τους όρους της έννοιας του πράγματος και κυρίως του όρου του αυθύπαρκτου, (εξατομικευμένου). Η εξατομίκευση επέρχεται με την ακριβή οριοθέτηση του πράγματος κατά θέση, όρια, πλευρικές διαστάσεις και σχήμα που αποτυπώνονται σε τοπογραφικά διαγράμματα.

Ως συστατικά μέρη του ακινήτου νοούνται:

- a) Το μέρος σύνθετου πράγματος που δε μπορεί να αποχωρισθεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη δική του ή του κυρίου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους ή και των δύο²⁷.
- b) Εκείνα που θεωρούνται συστατικά από το νόμο²⁸.

Συστατικά μέρη ακινήτου:

- Τα πράγματα που συνδέονται στερεά με το έδαφος και ιδιαίτερα τα οικοδομήματα, η απόσπαση των οποίων είναι εξαιρετικά δυσχερής.
- Τα προϊόντα του ακινήτου, εφ' όσον συνδέονται με το έδαφος (π.χ. δένδρα, ορυκτά κ.λπ.).
- Το υπόγειο νερό και οι πηγές του.

²⁶ Σχετικό το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα.

²⁷ Σχετικό το άρθρο 953 του Αστικού Κώδικα.

²⁸ Σχετικό το άρθρο 954 του Αστικού Κώδικα.

- Οι σπόροι μετά τη σπορά.
- Τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση ενός οικοδομήματος ή συναρμώθηκαν σ' αυτό παράρτημα²⁹.

Ο χαρακτηρισμός ενός πράγματος ως συστατικού έχει τις ακόλουθες νομικές συνέπειες:

- Όσο διαρκεί ο σύνδεσμος του συστατικού με το σύνθετο πράγμα δε μπορεί να υπάρξει χωριστή κυριότητα ή χωριστό περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα πάνω στο συστατικό. Αντίθετα η κυριότητα ή τα άλλα εμπράγματα δικαιώματα που υπάρχουν στο σύνθετο πράγμα εντείνονται και στο συστατικό.
- Κάθε εμπράγματο δικαιοπραξία για το σύνθετο πράγμα περιλαμβάνει κατ' ανάγκη και το συστατικό, ακόμη και αυτό που προστέθηκε μετά την κατάρτιση της δικαιοπραξίας.
- Τα προϋφιστάμενα εμπράγματα δικαιώματα που υπήρχαν στα συστατικά, αποσβήνονται με την σύνδεση τους με το σύνθετο πράγμα.
- Τα εμπράγματα δικαιώματα πάνω στο συστατικό παραμένουν αμετάβλητα και μετά τον τυχόν αποχωρισμό τους από το σύνθετο πράγμα.
- Δεν επιτρέπεται η αυτοτελής διεκδίκηση του συστατικού.
- Δεν επιτρέπεται η διανομή συστατικού χωριστά από το κύριο πράγμα.
- Δεν είναι επιτρεπτή η αυτοτελής κατάσχεση των συστατικών. Αντίθετα η κατάσχεση ακινήτου εκτείνεται και στα συστατικά του.

1.5.2.2. Ορολογία και λοιπές έννοιες

- Οικόπεδο: Γεωτεμάχιο που βρίσκεται εντός του εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως ενός Δήμου.

²⁹ Κινητό πράγμα για το οποίο, χωρίς να είναι συστατικό του κυρίου πράγματος, προορίζεται για διαρκή του οικονομικού του σκοπού και τίθεται ήδη σε αντίστοιχη προς το σκοπό αυτό τοπική σχέση με το κύριο πράγμα. Επισημαίνεται ότι, τυχόν πρόσκαιρος αποχωρισμός του παραρτήματος από το κύριο δεν αίρει την ιδιότητα του αυτής.

- Αγροτεμάχιο: Γεωτεμάχιο που βρίσκεται εκτός του εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως ενός Δήμου.
- Συντελεστής δόμησης: Αριθμός, ο οποίος πολλαπλασιαζόμενος με την επιφάνεια του οικοπέδου δίνει τη συνολική επιφάνεια όλων των ορόφων των κτιρίων που μπορούν να κατασκευαστούν στο οικόπεδο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
- Κάλυψη: Η επιφάνεια που περιβάλλεται από τις προβολές των περιγραμμάτων όλων των κτιρίων του οικοπέδου πάνω σε οριζόντιο επίπεδο³⁰.
- Ύψος: Η κατακόρυφη απόσταση που αποτελεί την αφετηρία μέτρησης κατά τις διατάξεις του νόμου αυτού, έως την τελική στάθμη της τελικής επάνω επιφάνειας του τελευταίου ορόφου, στην οποία συμπεριλαμβάνεται η μόνωση και η επίστρωση της στη θέση αυτή. Το μεγαλύτερο από τα ύψη που πραγματοποιούνται είναι το μέγιστο πραγματοποιούμενο ύψος του κτιρίου.
- Ζώνη: Τμήμα του Δήμου ή Δημοτικού Διαμερίσματος ή Οικισμού το οποίο σύμφωνα με τους πίνακες τιμών, έχει ενιαία τιμή ζώνης (Τ.Ζ.)
 - Κυκλική Ζώνη: Περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα ενός Δήμου ή Δημοτικού Διαμερίσματος και απεικονίζεται στους χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών περιμετρικά με συνεχή κόκκινη γραμμή, κατά μήκος των αξόνων των δρόμων.
 - Γραμμική Ζώνη: Αναπτύσσεται κατά μήκος της μίας ή και των δύο πλευρών ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου, παράλληλα προς τον άξονα αυτού
- Τιμή Ζώνης: Ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή και αναφέρεται στην συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τετραγωνικό μέτρο επιφάνειας, καινούργιας

³⁰ Σε οικόπεδο 600 τμ. με κάλυψη 0,50 μπορεί να τοποθετηθεί κτίριο μόνον μέσα σε 300 τμ επιφάνειας εντός του οικοπέδου (600 χ 0,50). Συνεπώς, αν μπορεί λόγω του συντελεστή δόμησης να ανεγερθεί κτίριο 500 τμ., αυτό πρέπει να ανεγερθεί πάνω σε επιφάνεια 300 τμ. (2 επίπεδα 300 τμ. και 200 τμ. αντίστοιχα ή 2 επίπεδα από 250 τμ. ή 4 επίπεδα από 125 τμ. κ.λπ.), εφ' όσον βέβαια το επιτρεπόμενο ύψος το επιτρέπει.

κατοικίας ή διαμερίσματος στον Α' όροφο της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο και με Συντελεστή Εμπορικότητας (Σ.Ε.) ίσο με τη μονάδα³¹.

- Συντελεστής Αξιοποίησης Οικοπέδου (Σ.Α.Ο.): Συντελεστής που εκφράζει τη δυνατότητα οικοδομικής εκμετάλλευσης του οικοπέδου και συνήθως συμπίπτει με το συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.) αυτού.
- Συντελεστής Εμπορικότητας (Σ.Ε.): Συντελεστής (μεγαλύτερος ή ίσος με τη μονάδα) που εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου μιας συγκεκριμένης ζώνης.
- Συντελεστής Οικοπέδου (Σ.Ο.): Συντελεστής που προσδιορίζει την αξία του οικοπέδου, (μικρότερος ή ίσος ή μεγαλύτερος από τη μονάδα).
- Συντελεστής Εκμετάλλευσης Ισογείου (Κ): Συντελεστής που προσδιορίζει το μέγεθος εκμετάλλευσης του ισογείου ενός ακινήτου. Είναι συνάρτηση του συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου (Σ.Α.Ο.) και του συντελεστή εμπορικότητας (Σ.Ε.) του οικοπέδου.
- Τιμή Οικοπέδου (Τ.Ο.): Η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία οικοπέδου που έχει πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, με Σ.Ε. = 1. Είναι συνάρτηση της τιμής ζώνης (Τ.Ζ.) και του συντελεστή αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.)
- Πρόσοψη ή προσόψεις: Οι πλευρές του ακινήτου που έχουν άνοιγμα (παράθυρο, πόρτα ή προθήκη) σε δρόμο, στοά ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου³².
- Όροφοι: Ως βάση μέτρησης των ορόφων ενός κτιρίου λαμβάνεται το υπόγειο, έτσι όπως αυτό κατά νόμο ορίζεται. Μετά το υπόγειο ακολουθούν ισόγειο, Α' όροφος, Β' όροφος, κ.λπ.³³.

³¹ Αν το ακίνητο, του οποίου θα προσδιορισθεί η αντικειμενική αξία, έχει πρόσοψη σε δρόμο ή σε δρόμους, από τον άξονα των οποίων διέρχεται το όριο δύο ή περισσότερων κυκλικών ζωνών, ανεξάρτητα αν οι δρόμοι αυτοί αποτελούν όριο δήμων ή Δημοτικών Διαμερισμάτων ή οικισμών, λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών. Αν έχει πρόσοψη σε γραμμική ζώνη, λαμβάνεται η τιμή της γραμμικής αυτής ζώνης. Σε περίπτωση που έχει προσόψεις σε δύο γραμμικές ζώνες λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών τούτων. Αν έχει προσόψεις σε γραμμική και κυκλική ζώνη λαμβάνεται η μεγαλύτερη τιμή. Την τιμή της γραμμικής ζώνης λαμβάνουν μόνο τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη στο δρόμο στον οποίο αναπτύσσεται η γραμμική Ζώνη. Τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, σε αίθριο χώρο, σε στοά ή βρίσκονται σε υπόγειο χώρο, χωρίς άνοιγμα στο δρόμο, δεν ανήκουν στην γραμμική ζώνη.

³² Ως προσόψεις οικοπέδου θεωρούνται οι πλευρές του που συνορεύουν με κοινόχρηστους χώρους.

- Υπόγειο: Όροφος ή τμήμα ορόφου που χαρακτηρίζεται ως υπόγειο στην αντίστοιχη άδεια της πολεοδομικής υπηρεσίας (εγκεκριμένα σχέδια) ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γενικά σε κάθε τίτλο κτήσης του³⁴.
- Πλατεία: Κοινόχρηστος χώρος που στο εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο χαρακτηρίζεται ως πλατεία.
- Αίθριο: Εσωτερικός ελεύθερος (στεγασμένος ή μη) χώρος του οικοπέδου ή του κτιρίου που περιβάλλεται από όλες τις πλευρές του από το κτίριο ή τα κτίρια του οικοπέδου.
- Ημιώροφος ή μεσοπάτωμα: Όροφος ή τμήμα ορόφου που βρίσκεται μεταξύ ισόγειου και Α' ορόφου και δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο ή, όταν έχει, αυτή δεν είναι αποκλειστική (έχει και άλλη είσοδο)³⁵.
- Χώροι κοινής χρήσης: Τμήματα εδάφους που έχουν παραχωρηθεί ελευθέρως σε κοινή χρήση.
- Διαμπερής στοά: Στοά που συνδέει δύο ή περισσότερους κοινόχρηστους χώρους (δρόμο, πλατεία κτλ.) ανεξάρτητα αν διέρχεται από ένα ή περισσότερα οικόπεδα.
- Πατάρι: Τμήμα ορόφου, μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης (ανοιχτός εξώστης)» του οποίου η προσπέλαση γίνεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας³⁶.

³³ Όταν ένα κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο, ο καθορισμός των ορόφων όλων των οριζόντιων ιδιοκτησιών γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στον δρόμο αυτό. Κάτω από τη στάθμη του υπογείου όλοι οι χώροι που τυχόν δημιουργούνται θεωρούνται και αυτοί υπόγειοι. Όταν ένα κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους, ο καθορισμός των ορόφων των οριζόντιων ιδιοκτησιών που έχουν πρόσοψη στον κάθε δρόμο γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στο δρόμο αυτό, ενώ των οριζόντιων ιδιοκτησιών που έχουν πρόσοψη και στους δύο δρόμους γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο), στο δρόμο με τη χαμηλότερη στάθμη. Οριζόντια ιδιοκτησία που δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο και βρίσκεται κάτω από τη στάθμη υπόγεια οριζόντιας ιδιοκτησίας, θεωρείται και αυτή υπόγειο.

Όταν μία επαγγελματική στέγη έχει είσοδο και μία πρόσοψη στο ισόγειο, θεωρείται ισόγεια, έστω και αν και άλλη ή άλλες προσόψεις σε δρόμους που βρίσκονται σε διαφορετικά, λόγω κλίσεως του εδάφους, επίπεδα.

³⁴ Οι ημιυπόγειοι χώροι θεωρούνται ισόγειοι, εκτός αν αποδεικνύεται, με βεβαίωση της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, ότι αυτοί είναι υπόγειοι.

³⁵ Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του θεωρείται ως Α' όροφος.

³⁶ Πατάρι, επίσης, θεωρείται και ολόκληρος όροφος, εφ' όσον έχει προκύψει ως αυθαίρετη προσθήκη, κατά επέκταση υπάρχοντος ανοικτού εξώστη, και η προσπέλασή του γίνεται αποκλειστικά και πάλι από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας.

- Δρόμοι: κοινής χρήσης τμήματα (λωρίδες) γης, που προορίζονται αποκλειστικά για την μετακίνηση προσώπων ή ζώων ή για τη μεταφορά πραγμάτων με οποιοδήποτε μέσο³⁷.
- Τυφλή στοά: Στοά που συνδέει κοινόχρηστο χώρο με ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου ή αποτελεί απλώς εσοχή στο σώμα του κτιρίου, έστω και αν έχει περισσότερες της μιας εισόδους στον ίδιο δρόμο.
- Επιφάνεια ακινήτου: Το εμβαδόν του ακινήτου σε τετραγωνικά μέτρα (τμ.)³⁸

1.5.2.3. Εμπράγματα δικαιώματα - Λοιπές έννοιες

Τα εμπράγματα δικαιώματα³⁹ είναι τα δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση και κατά παντός επί του πράγματος⁴⁰.

Ως εμπράγματα δικαιώματα χαρακτηρίζονται η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη.

- Κυριότητα (πλήρης κυριότητα): Άμεση, καθολική και απόλυτη εξουσία του προσώπου πάνω στο πράγμα.
- Επικαρπία: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή σε ξένο πράγμα να το χρησιμοποιεί και να το καρπώνεται διατηρώντας όμως την ουσία του⁴¹.
- Οίκηση: Είναι το εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμα⁴².
- Ψιλή κυριότητα: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα που απομένει όταν η πλήρης κυριότητα έχει στερηθεί (αποψιλωθεί) του εμπράγματος δικαιώματος της

³⁷ Προϋπόθεση : Να έχουν εγκριθεί από ρυμοτομικό σχέδιο δήμου ή με σχετική απόφαση Νομάρχη.

³⁸ Για τα κτίσματα, ως επιφάνεια λαμβάνεται το εμβαδόν αυτών μετά των εξωτερικών τοίχων. Αν σε αυτήν περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστοι χώροι (μικτή επιφάνεια), ως επιφάνεια λαμβάνεται η μικτή μειωμένη κατά ποσοστό 10%. Στην επιφάνεια δεν περιλαμβάνονται οι ημιυπαίθριοι χώροι.

³⁹ Κορομηλάς Γ., «Πρακτικός οδηγός τεχνικών επιχειρήσεων. Πλήρης λογιστικός και φορολογικός οδηγός για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και κατασκευής δημοσίων και ιδιωτικών έργων», σελ. 15-16.

⁴⁰ Σχετικό άρθρο 973 του Αστικού Κώδικα.

⁴¹ Η επικαρπία αν δεν ορίστηκε διαφορετικά είναι αμεταβίβαστη. Είναι όμως δυνατή η μεταβίβαση της ενάσκησης του δικαιώματος (ενοχικού), της επικαρπίας για χρόνο που δεν μπορεί να υπερβεί το χρονικό διάστημα ισχύος αυτής.

⁴² Το δικαίωμα αυτό είναι αμετάβλητο και αποσβήνεται με το θάνατο του δικαιούχου.

επικαρπίας, δηλαδή της χρήσης και κάρπωσης του πράγματος και συνεπώς έχει περιορισθεί μόνο στην εξουσία διάθεσης του.

- Πραγματική δουλεία: Είναι το περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ακίνητο που συνιστάται για την εξυπηρέτηση των αναγκών άλλου ακινήτου παρέχοντας ωφέλεια στον εκάστοτε κύριο αυτού⁴³.
- Περιορισμένη προσωπική δουλεία: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ξένο ακίνητο που συνιστάται υπέρ ενός συγκεκριμένου προσώπου παρέχοντας σ' αυτό κάποια εξουσία ή χρησιμότητα.
- Νομή: Είναι η φυσική εξουσία του προσώπου επί του πράγματος η οποία ασκείται με διάνοια κυρίου.
- Ενέχυρο: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα σε ξένο κινητό πράγμα, που παρέχει στον ενεχυρούχο δανειστή την εξουσία να ικανοποιηθεί προνομιακά από την αξία αυτού⁴⁴.
- Υποθήκη: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα σε ξένο ως προς το δανειστή ακίνητο, για εξασφάλιση ορισμένης απαίτησης με προνομιακή ικανοποίηση του δανειστή από το ακίνητο⁴⁵.
- Αναγκαστική απαλλοτρίωση: Είναι η αφαίρεση της ιδιοκτησίας προσώπου με μονομερή πράξη της διοικητικής αρχής, έναντι καταβολής δικαστικά καθοριζόμενης αποζημίωσης για δημόσια ωφέλεια που προβλέπεται από το νόμο⁴⁶.
- Αναγκαστική προσκύρωση: Είναι η απονομή της κυριότητας ακινήτου με μονομερή πράξη της Διοίκησης⁴⁷.

⁴³ Το ακίνητο υπέρ του οποίου συνιστάται η δουλεία καλείται δεσπόζον, ενώ εκείνο εις βάρος του οποίου συστήθηκε η δουλεία, δουλεύον.

⁴⁴ Το ενέχυρο μπορεί να συσταθεί και επί ιδανικού μεριδίου πράγματος είτε με σύμβαση είτε από το νόμο.

⁴⁵ Για την απόκτηση υποθήκης απαιτείται τίτλος που να χορηγεί δικαίωμα για υποθήκη και εγγραφή στο βιβλίο υποθηκών.

⁴⁶ Η κήρυξη της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης αποτελεί ατομική διοικητική πράξη, γίνεται συνήθως με απόφαση του αρμόδιου (ανάλογα με το σκοπό της απαλλοτρίωσης), Υπουργού και του Υπουργού των Οικονομικών και επέρχεται από τη δημοσίευση της απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Η συντέλεση της απαλλοτρίωσης επέρχεται από την καταβολή στο δικαιούχο της αποζημίωσης που καθορίστηκε με δικαστική απόφαση ή από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης της κατάθεσης αποζημίωσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

⁴⁷ Η προσκύρωση είναι πρωτότυπος τρόπος κτήσης της κυριότητας, διότι με αυτήν η αρμόδια διοικητική αφαιρεί με πράξη δημοσίου δικαίου την κυριότητα ακινήτου από τον ένα ιδιοκτήτη και την απονέμει στον άλλο.

- Οριζόντια ιδιοκτησία (οροφοκτησία): Είναι η χωριστή αποκλειστική και αυθύπαρκτη κυριότητα επί ορόφου οικοδομής ή διαμερίσματος ορόφου, με ορισμένο ποσοστό αναγκαστικής συνιδιοκτησίας στο έδαφος και τα κοινά και αδιαίρετα μέρη της οικοδομής⁴⁸.
- Κάθετη ιδιοκτησία: Είναι η χωριστή (διηρημένη, αποκλειστική) κυριότητα οικοδομής που είναι κτισμένη μαζί με άλλη ή άλλες στο ίδιο οικόπεδο, συνδυασμένη με συγκυριότητα στο οικόπεδο αυτό καθώς και στα κοινά μέρη των οικοδομών και με κοινωνία των δικαιούχων των επιμέρους κάθετων ιδιοκτησιών
 - Απλή κάθετη ιδιοκτησία: Είναι η κάθετη ιδιοκτησία (συνιδιοκτησία), όταν καθέν από τα περισσότερα κτίσματα που έχουν ανεγερθεί ή προβλέπεται από σχετική πράξη σύστασης να ανεγερθούν στο ίδιο γεωτεμάχιο αποτελεί χωριστή ιδιοκτησία, η οποία ανήκει ή θα ανήκει σε έναν ή περισσότερους από τους συγκυρίους του όλου γεωτεμαχίου⁴⁹.
 - Σύνθετη κάθετη ιδιοκτησία: Είναι η κάθετη ιδιοκτησία (συνιδιοκτησία), όταν περισσότερα κτίσματα που έχουν ανεγερθεί ή προβλέπεται από τη σχετική πράξη σύστασης να ανεγερθούν στο ίδιο γεωτεμάχιο διαιρούνται και οριζόντια σε ορόφους ή τμήματα ορόφων (διαμερίσματα) και ο καθένας από τους συγκυρίους του όλου

⁴⁸ Η οριζόντια ιδιοκτησία συνήθως συνιστάται με σχετική συμβολαιογραφική πράξη σύστασης, μπορεί, να συσταθεί και με δικαστική απόφαση σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις. Σε όλες τις περιπτώσεις καθορίζονται και τα ποσοστά συνιδιοκτησίας της διακεκριμένης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί του όλου γεωτεμαχίου, στο οποίο έχει ή πρόκειται να ανεγερθεί το κτίριο.

⁴⁹ Στην πράξη παρατηρείται η περίπτωση όπου αδόμητο γεωτεμάχιο διαιρείται με σχετική πράξη, μεταξύ των συνιδιοκτητών, σε επί μέρους σαφώς καθορισμένα τμήματα, σε καθένα από τα οποία, ο αντίστοιχος επί του όλου γεωτεμαχίου, έχει αποκλειστική χρήση και δικαίωμα οικοδομικής ή έχει αποκλειστική χρήση σε ήδη υφιστάμενο κτίσμα που διαχωρίζεται από τα τυχόν, άλλα κτίσματα του αυτού ενιαίου γεωτεμαχίου καθέτως. Στη σύσταση καθορίζεται το ποσοστό συνολικής επιτρεπομένης εκμετάλλευσης, που ο κάθε συνιδιοκτήτης δικαιούται για το τμήμα του, δηλαδή, κατά θέση και μέγεθος. Στην ίδια πράξη, συνήθως, καθορίζονται και άλλα θέματα για την εξασφάλιση προσπέλασης στα επί μέρους τμήματα του όλου γεωτεμαχίου.

Η αντίστοιχη πράξη σύστασης απλής κάθετης ιδιοκτησίας ρυθμίζει τις μεταξύ των συνιδιοκτητών σχέσεις και δεν επηρεάζει την ενιαία νομική υπόσταση του γεωτεμαχίου ως προς τα ισχύοντα κατά την πολεοδομική νομοθεσία για την εκμετάλλευσή του (ποσοστό κάλυψης, συντελεστής δόμησης κ.λπ.). Στους σχετικούς τίτλους συνήθως δεν αναφέρεται ο όρος «απλή κάθετη ιδιοκτησία», αλλά μπορεί να αναφέρεται ως κάθετη ιδιοκτησία ή και χωρίς κάποιο προσδιορισμό, αλλά με περιγραφή των στοιχείων που συνιστούν αυτό το είδος ιδιοκτησιακού καθεστώτος.

γεωτεμαχίου έχει κυριότητα σε όροφο ή τμήμα ορόφου ενός από τα κτίσματα και συγκυριότητα στο όλο γεωτεμάχιο⁵⁰.

- Γεωτεμάχιο⁵¹: Εδαφική έκταση κάθε είδους. Στην έννοια αυτή περιλαμβάνονται όλες οι εδαφικές εκτάσεις ανεξαρτήτως χρήσης ή θέσης, όπως τα εντός σχεδίου ή οικισμού οικόπεδα, τα εκτός σχεδίου γήπεδα (αγροτεμάχια, χέρσα, βοσκότοποι, αγροί, δάση και δασικές εκτάσεις κ.λπ.)
 - Γήπεδο: Είναι η συνεχόμενη έκταση γης που αποτελεί αυτοτελές και ενιαίο ακίνητο και ανήκει σε έναν ή σε περισσότερους κυρίους εξ' αδιαιρέτου.
 - Οικόπεδο: Είναι κάθε γήπεδο που βρίσκεται μέσα στο εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο ή μέσα στα όρια οικισμού χωρίς εγκεκριμένο σχέδιο.
- Δικαίωμα υψούν: Το δικαίωμα αυτό (μελλοντικό), αφορά στη δυνατότητα προσθήκης καθ' ύψος σε υπάρχον (ή προς ανέγερση) κτίσμα⁵².

⁵⁰ Στην περίπτωση αυτή της πράξης σύστασης, εκτός από το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του τμήματος του .. όπου έχει ή πρόκειται να ανεγερθεί το κτίριο στο οποίο ανήκει η συγκεκριμένη οριζόντια αναφέρεται και το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του όλου ενιαίου γεωτεμαχίου. Το δεύτερο αυτό ποσοστό (εκφρασμένο συνήθως σε χιλιοστά), είναι το γινόμενο του ποσοστού συνιδιοκτησίας της οριζόντιας ιδιοκτησίας στο τμήμα του γεωτεμαχίου επί το ποσοστό συνιδιοκτησίας της κάθετης ιδιοκτησίας επί του όλου γεωτεμαχίου, που αντιστοιχεί στο τμήμα αυτό. Στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9), στην περίπτωση της κάθετης συνιδιοκτησίας, κάθε διακεκριμένο τμήμα οικοπέδου θεωρείται ως αυτοτελές οικόπεδο. Έτσι και η περίπτωση της σύνθετης κάθετης ιδιοκτησίας έχει στη δήλωση τα στοιχεία της γνωστής οριζόντιας ιδιοκτησίας.

⁵¹ Με τις διατάξεις του ισχύοντα Γ.Ο.Κ. όπως ισχύει γίνεται περαιτέρω διάκριση της έννοιας του γεωτεμαχίου σε γήπεδο και οικόπεδο, (μη αναφερόμενου του όρου γεωτεμάχιο στο Γ.Ο.Κ. ενώ είναι ο όρος που χρησιμοποιείται στο Κτηματολόγιο).

⁵² Η προσθήκη αυτή δεν πραγματοποιείται άμεσα, μαζί δηλαδή με το υπόλοιπο κτίσμα, για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων είναι η βούληση των ιδιοκτητών του υπολοίπου κτίσματος ή του δικαιούχου του υψούν.

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος ο οποίος είναι απαραίτητος διότι συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και στην επιτάχυνση του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης. Επίσης πρέπει να τονιστεί ότι ο φορολογικός έλεγχος έχει συγκεκριμένο στόχο και δεν ταυτίζεται με τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων.

Παρακάτω εμφανίζονται εκτενέστερα οι διακρίσεις του φορολογικού ελέγχου, ο σκοπός του, οι υπηρεσίες που τον ασκούν και θέματα που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο.

2.2. ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Σε όλες τις προηγμένες χώρες, η χρηματοοικονομική λογιστική⁵³ υπόκειται σ' ένα εκτεταμένο κανονιστικό πλαίσιο σε αντίθεση με τη διοικητική λογιστική στην οποία υπάρχει πλήρης απουσία κανονιστικού πλαισίου. Αυτό γίνεται επειδή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στους εκτός επιχειρήσεως ευρισκόμενους και πρέπει να εξασφαλισθούν αυτοί για την ποιότητα των πληροφοριών που τους παρέχονται. Σε ορισμένες χώρες, το

⁵³ Φλώρος, Α., «Φορολογική λογιστική. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση», σελ. 121-124.

κανονιστικό πλαίσιο της λογιστικής αποφασίζεται από τις επαγγελματικές ενώσεις των λογιστών, σε άλλες χώρες το κανονιστικό πλαίσιο αποφασίζεται από το κράτος και σε άλλες χώρες υπάρχει ένας συνδυασμός των δύο.

Στην Ελλάδα, το κανονιστικό πλαίσιο της λογιστικής είναι αποκλειστική αρμοδιότητα του κράτους. Η λογιστική νομοθεσία στην Ελλάδα πηγάζει:

1. Από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα αντίστοιχα Κλαδικά που είναι ευθύνη του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας.
2. Από τον Κωδικοποιημένο Ν. 2190/1920 (περί ανωνύμων εταιρειών) που είναι αρμοδιότητα του Υφυπουργού Εμπορίου.
3. Από τις γνωμοδοτήσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής που γίνονται δεκτές από τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας.
4. Από τον φορολογικό νόμο που είναι αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών.

2.3. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Ο λογαριασμός αποτελεί διαγραμματική απεικόνιση των στοιχείων του ισολογισμού και των μεταβολών που υφίστανται τα στοιχεία αυτά. Πιο συγκεκριμένα, ο λογαριασμός είναι το μέσο, δια του οποίου παρακολουθούνται και παρουσιάζονται, κατά χρονολογική σειρά, τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν τα στοιχεία του ισολογισμού και τα οποία επιφέρουν μεταβολές στην αξία των στοιχείων αυτών και συνεπώς μεταβάλλουν την λογιστική ισότητα. Η παρακολούθηση των στοιχείων της λογιστικής ισότητας, εξ' αιτίας του μεγάλου αριθμού τους, γίνεται σε διαφορετικούς λογαριασμούς και με αυτό τον τρόπο είναι πιο εύκολη και σαφής η παρακολούθηση της αξίας και του λόγου για τον οποίο μεταβάλλεται κατά χρονολογική σειρά κάθε στοιχείο, καθώς και του υπολοίπου κάθε στοιχείου σε κάθε χρονική στιγμή.

2.4. ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Τα βασικά στοιχεία, τα οποία θα πρέπει να περιλαμβάνει ένας λογαριασμός είναι τα ακόλουθα:

- τίτλος του στοιχείου στο οποίο αναφέρεται.
- χρονολογία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η καταχώρηση κάθε λογιστικού γεγονότος που αφορά το συγκεκριμένο στοιχείο.
- αιτιολογία της καταχώρησης.
- ποσά, δηλαδή οι χρεώσεις ή οι πιστώσεις, ανάλογα με το λογαριασμό.

Η βασική κατηγοριοποίηση των λογαριασμών είναι η ακόλουθη:

2.4.1. Πραγματικοί ή Ουσιαστικοί

Οι Πραγματικοί ή Ουσιαστικοί λογαριασμοί είναι οι λογαριασμοί του ισολογισμού. Απεικονίζουν, δηλαδή, την κατάσταση των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης. Οι λογαριασμοί της συγκεκριμένης κατηγορίας χαρακτηρίζονται και ως διαρκείς ή μόνιμοι λογαριασμοί, γιατί έχουν ως κύριο χαρακτηριστικό ότι στο τέλος της λογιστικής χρήσης δεν κλείνουν, αλλά παραμένουν ανοικτοί, εφόσον φυσικά παρουσιάζουν υπόλοιπο.

2.4.2. Ονομαστικοί ή Αποτελεσματικοί

Οι Ονομαστικοί ή Αποτελεσματικοί λογαριασμοί είναι οι λογαριασμοί της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Είναι, δηλαδή, οι λογαριασμοί των εσόδων, των εξόδων και των έκτακτων κερδών και ζημιών. Οι λογαριασμοί της συγκεκριμένης κατηγορίας ονομάζονται και πρόσκαιροι λογαριασμοί γιατί δημιουργούνται κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Το κύριο χαρακτηριστικό τους είναι ότι στο τέλος της λογιστικής χρήσης κλείνουν, δηλαδή μηδενίζονται.

2.4.3. Μικτοί

Οι Μικτοί λογαριασμοί είναι λογαριασμοί που περιλαμβάνουν στοιχεία της πρώτης κατηγορίας, των πραγματικών ή ουσιαστικών λογαριασμών, δηλαδή στοιχεία του ισολογισμού και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας, των ονομαστικών ή αποτελεσματικών λογαριασμών, δηλαδή στοιχεία της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης.

2.4.4. Αμιγείς

Είναι οι λογαριασμοί που περιέχουν στοιχεία είτε μόνο του ισολογισμού είτε μόνο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2.4.5. Αντίθετοι ή Αρνητικοί

Οι Αντίθετοι ή Αρνητικοί λογαριασμοί είναι λογαριασμοί που παρουσιάζουν μειώσεις ενός άλλου λογαριασμού, του λεγόμενου κύριου λογαριασμού. Στους λογαριασμούς αυτούς μπορεί να παρουσιάζονται μειώσεις των πραγματικών ή ουσιαστικών λογαριασμών, αλλά και των ονομαστικών ή αποτελεσματικών λογαριασμών.

Οι λογαριασμοί, από οργανωτικής απόψεως και όχι με βάση το περιεχόμενό τους, που αναφέρθηκε παραπάνω, κατηγοριοποιούνται ως εξής:

2.4.6. Γενικοί ή Περιληπτικοί ή Πρωτοβάθμιοι

Γενικοί ή Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθείται συνολικά κάθε στοιχείο του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, δηλαδή κάθε στοιχείο του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης. Στους συγκεκριμένους λογαριασμούς κάθε στοιχείο παρουσιάζεται περιληπτικά. Για παράδειγμα, ο λογαριασμός των προμηθευτών εμφανίζει στην πίστωση, το σύνολο της υποχρέωσης της

οικονομικής μονάδας προς τους προμηθευτές και δεν φαίνεται αναλυτικά σε ποιους προμηθευτές οφείλει και τι ποσό οφείλεται στον καθένα. Επιπλέον, ονομάζονται και πρωτοβάθμιοι γιατί αποτελούν τον πρώτο βαθμό στον οποίο αναλύονται οι λογαριασμοί. Το λογιστικό βιβλίο στο οποίο τηρούνται οι λογαριασμοί αυτής της κατηγορίας είναι το Γενικό Καθολικό.

2.4.7. Ειδικοί ή Αναλυτικοί ή Δευτεροβάθμιοι

Ειδικοί ή Αναλυτικοί ή Δευτεροβάθμιοι είναι οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθείται αναλυτικά κάθε γενικός ή πρωτοβάθμιος λογαριασμός.

Επιπλέον, οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί ονομάζονται και δευτεροβάθμιοι γιατί αποτελούν το δεύτερο βαθμό στον οποίο αναλύονται οι λογαριασμοί. Οι λογαριασμοί αυτής της κατηγορίας μπορούν να διασπασθούν σε πιο αναλυτικούς, δηλαδή σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους κλπ. Ο γενικός λογαριασμός των προμηθευτών, στο προηγούμενο παράδειγμα, μπορεί να αναλυθεί σε ειδικούς λογαριασμούς, τόσους όσοι και οι προμηθευτές στους οποίους οφείλει η οικονομική μονάδα (συνήθως τριτοβάθμιοι ή τεταρτοβάθμιοι). Οι αναλυτικοί λογαριασμοί παρουσιάζουν στην πίστωση, το ποσό της οφειλής σε κάθε έναν προμηθευτή ξεχωριστά. Η τήρησή τους γίνεται στα Αναλυτικά Καθολικά.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι η ενημέρωση των λογαριασμών των δύο παραπάνω κατηγοριών, θα πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα. Αυτό σημαίνει, ότι όταν χρεώνεται ή πιστώνεται ένας γενικός λογαριασμός, θα πρέπει να γίνουν και οι αντίστοιχες χρεοπιστώσεις στους αναλυτικούς λογαριασμούς, στους οποίους διασπάται ο γενικός λογαριασμός. Θα πρέπει λοιπόν, το συνολικό ποσό της χρέωσης ή της πίστωσης του γενικού λογαριασμού να έρχεται σε συμφωνία με το συνολικό ποσό των χρεώσεων ή των πιστώσεων των αναλυτικών λογαριασμών στους οποίους διασπάται.

2.5. ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Ο πρώτος κανόνας λειτουργίας των λογαριασμών έχει να κάνει με το άνοιγμα, τη λειτουργία και το κλείσιμο των λογαριασμών⁵⁴.

- ✓ Άνοιγμα του λογαριασμού είναι η δημιουργία του λογαριασμού στο βιβλίο του Γενικού Καθολικού. Η δημιουργία του γίνεται, είτε από την απογραφή, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσης, όταν συντελείται ένα λογιστικό γεγονός, το οποίο μεταβάλλει κάποιο στοιχείο της λογιστικής ισότητας που δεν είχε ανοιχτεί, ως λογαριασμός, στο βιβλίο του Γενικού Καθολικού.
- ✓ Λειτουργία του λογαριασμού ή αλλιώς κίνηση του λογαριασμού είναι η καταχώρηση των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, που προκαλούν αύξηση ή μείωση στο λογαριασμό.
- ✓ Κλείσιμο του λογαριασμού είναι η οριστική του εξίσωση στο τέλος της χρήσης.

Ο δεύτερος κανόνας έχει να κάνει με την απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων στο λογαριασμό. Κάθε λογαριασμός αποτελείται από δύο στήλες, στις οποίες γίνεται η απεικόνιση των μεταβολών του στοιχείου στο οποίο αναφέρεται. Η μια στήλη είναι η στήλη της χρέωσης και η άλλη η στήλη της πίστωσης.

- Χρέωση είναι κάθε δημιουργία ή αύξηση των λογαριασμών του ενεργητικού ή των εξόδων και κάθε μείωση των λογαριασμών του παθητικού, της καθαρής θέσης ή των εσόδων.
- Πίστωση είναι κάθε αύξηση των λογαριασμών του παθητικού, της καθαρής θέσης ή των εσόδων και κάθε μείωση των λογαριασμών του ενεργητικού ή των εξόδων.

Αναλυτικότερα:

1. Οι λογαριασμοί του ενεργητικού:

- δημιουργούνται ή αλλιώς ανοίγουν πάντα με χρέωση.

⁵⁴ Παρασκευόπουλος Δ., «Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο στην πράξη», σελ. 63-64.

- χρεώνονται για κάθε αύξηση.
 - πιστώνονται για κάθε μείωση.
- 2.** Οι λογαριασμοί του Παθητικού και της Καθαρής θέσης:
- δημιουργούνται ή αλλιώς ανοίγουν πάντα με πίστωση.
 - χρεώνονται για κάθε μείωση.
 - πιστώνονται για κάθε αύξηση.
- 3.** Οι λογαριασμοί των εξόδων:
- δημιουργούνται ή αλλιώς ανοίγουν πάντα με χρέωση.
 - χρεώνονται για κάθε αύξηση.
- 4.** Οι λογαριασμοί των εσόδων:
- δημιουργούνται ή αλλιώς ανοίγουν πάντα με πίστωση.
 - πιστώνονται για κάθε αύξηση.

Ο τρίτος κανόνας αναφέρεται στο διπλογραφικό σύστημα με το οποίο θα πρέπει να γίνεται η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων στους λογαριασμούς. Συγκεκριμένα, η αναπαράσταση κάθε λογιστικού γεγονότος, θα πρέπει να γίνεται με τουλάχιστον δύο μεταβολές των λογαριασμών, οι οποίες δεν θα πρέπει να διαφέρουν στο ποσό, γιατί διαφορετικά δεν θα διατηρείται η ισότητα της λογιστικής εξίσωσης.

Ο τελευταίος κανόνας αναφέρεται στα υπόλοιπα των λογαριασμών. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών μπορεί να είναι χρεωστικά, πιστωτικά ή εξισωμένα. Τα υπόλοιπα για κάθε λογαριασμό υπολογίζονται αν από το σύνολο των χρεώσεων αφαιρεθεί το σύνολο των πιστώσεων.

Αναλυτικότερα :

- 1.** Οι λογαριασμοί του ενεργητικού:
- έχουν χρεωστικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι.
- 2.** Οι λογαριασμοί του Παθητικού και της Καθαρής θέσης:
- έχουν πιστωτικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι.
- 3.** Οι λογαριασμοί των εξόδων:
- έχουν χρεωστικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι.

4. Οι λογαριασμοί των εσόδων:

- έχουν πιστωτικό υπόλοιπο ή είναι εξισωμένοι.

2.6. ΕΝΝΟΙΑ - ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η σημασία του φορολογικού ελέγχου, είναι σημαντική επειδή από την αποτελεσματικότητα του εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό ο ακριβής προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους.

Λέγοντας φορολογικό έλεγχο⁵⁵ εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εκτελούνται από τα κατάλληλα όργανα (ελεγκτές) και εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία στα στοιχεία των επιχειρήσεων με σκοπό:

- Τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- Τη διαπίστωση της υποβολής των προβλεπόμενων δηλώσεων και εξακρίβωσης του περιεχομένου αυτών, σε σχέση πάντα με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα και τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και τις αρχές της λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.).
- Τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων και των οικονομικών αποτελεσμάτων.

2.7. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

Οι υπηρεσίες που ασκούν Φορολογικό Έλεγχο έχουν σκοπό τον περιορισμό της φοροδιαφυγής η οποία έχει αυξηθεί σημαντικά με αποτέλεσμα να μειώνονται τα έσοδα του κράτους. Γι' αυτό το λόγο έχουν ληφθεί δραστικά μέτρα μεταξύ των οποίων είναι και ο έλεγχος όλων και περισσότερων επιχειρήσεων ώστε να εξαλειφθεί η φοροδιαφυγή.

⁵⁵ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>

Ο φορολογικός έλεγχος έχει διαμορφωθεί σύμφωνα με την Απόφαση 1085068/12.9.2007 του Υπουργείου Οικονομικών. Παρακάτω αναφέρονται οι υπηρεσίες που ασκούν φορολογικό έλεγχο:

- ✓ Αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία ενεργεί τακτικό έλεγχο σε επιχειρήσεις ή επαγγέλματα με ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές μέχρι και 1.027.145 € (εξαιρούνται οι κοινοπραξίες τεχνικών έργων), επίσης προληπτικό και προσωρινό έλεγχο και τέλος έλεγχο μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ή μετόχων.
- ✓ Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.)
 - Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης με αρμοδιότητα στη Μακεδονία, Θράκη, Θεσσαλία και Λήμνο.
 - Δ.Ε.Κ. Αθηνών με αρμοδιότητα στις υπόλοιπες περιοχές της χώρας.
- ✓ Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) τα οποία ενεργούν τακτικό φορολογικό έλεγχο σε επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από 1.027.146 € έως 8.804.107 €. Ακόμα έχουν το δικαίωμα να διενεργούν προληπτικό και προσωρινό έλεγχο σε οποιαδήποτε υπόθεση της κατά τόπο αρμοδιότητας παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ. και το ΥΠ.Ε.Ε. και διενεργούν επανέλεγχο των υποθέσεων αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.

Εκτός όμως από τις προαναφερόμενες υπηρεσίες ο φορολογικός έλεγχος ασκείται και από τις εξής υπηρεσίες:

- ✓ Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.)
- ✓ Οικονομικοί Επιθεωρητές
- ✓ Ελεγκτικές Α.Ε.
 - Ορκωτοί Ελεγκτές.
 - Ελεγκτές πτυχιούχοι Ανωτάτων Σχολών.
- ✓ Ορκωτοί Εκτιμητές.
- ✓ Εσωτερικός Έλεγχος πιστωτικών ιδρυμάτων.
- ✓ Λογιστής - Φοροτεχνικός.

2.8. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.8.1. Γενικά

Ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με την συχνότητα του, διακρίνεται στις εξής μορφές⁵⁶:

- Προληπτικός Έλεγχος.
- Προσωρινός Έλεγχος.
- Τακτικός Έλεγχος - Υποχρεωτικός Τακτικός Έλεγχος.
- Ειδικός Έλεγχος.

2.8.1.1. Προληπτικός Έλεγχος

Είναι ο έλεγχος που γίνεται με σκοπό τον εντοπισμό των παραβάσεων, καθώς στοχεύει με την ξαφνική παρουσία των ελεγκτών στην επιχείρηση στη δημιουργία αίσθησης στους φορολογούμενους ότι υφίσταται διαρκής και αποτελεσματικός έλεγχος (ώστε να λειτουργήσει αποτρεπτικά στην διάπραξη φορολογικών παραβάσεων). Ακόμα επιβάλλεται να είναι σύντομος και ουσιαστικός. Αυτός ο έλεγχος μπορεί να γίνει σε οποιαδήποτε βιβλία ή στοιχεία ή έγγραφα εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά.

Ο προληπτικός έλεγχος γίνεται προληπτικά κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αναφέρεται στον έλεγχο:

- Εκτός της επιχείρησης, κατά τη διακίνηση αγαθών που έχει σκοπό τη διαπίστωση μετακίνησης αυτών με τα προβλεπόμενα στοιχεία.
- Εντός της επιχείρησης με σκοπό την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

⁵⁶ Φλώρος, Α., «Φορολογική λογιστική. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση», σελ. 73-75.

2.8.1.2. Προσωρινός Έλεγχος

Είναι ο έλεγχος που εμπεριέχει στοιχεία προληπτικού και τακτικού ελέγχου και παρέχει τη δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου.

Στον προσωρινό έλεγχο, συμπεριλαμβάνονται οι φόροι που οφείλουν οι επιχειρήσεις βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων που παρέλειψαν αυτές να συνυπολογίσουν στις δηλώσεις ή υπέβαλλαν ανακριβείς δηλώσεις.

Στον έλεγχο αυτόν υπόκεινται οι επιχειρήσεις που:

- δεν υποβάλλουν δηλώσεις,
- υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις,
- υπάρχουν πληροφορίες φοροδιαφυγής,
- εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις.

2.8.1.3. Τακτικός Έλεγχος

Διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 πρέπει να είναι εμπεριστατωμένος και πλήρης. Στον τακτικό έλεγχο καθορίζεται η φορολογητέα ύλη, με τεκμηριωμένο πόρισμα τόσο από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων όσο και από άλλα στοιχεία και πληροφορίες.

Ελέγχονται υποχρεωτικά όλες οι επιχειρήσεις για τα φορολογικά αντικείμενα μέσα σε τρία (3) έτη από τη λήξη της προθεσμίας της φορολογικής περιόδου όταν:

- ✓ Εμπλέκονται σε περιπτώσεις λήψης ή έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων ή νόθευση φορολογικών στοιχείων ή υπόθεση λαθρεμπορίας.
- ✓ Διακόπτουν οριστικά τις εργασίες τους.

Επίσης υποχρεωτικός τακτικός έλεγχος γίνεται στις επιχειρήσεις που έχουν υποβάλλει αίτηση για εισαγωγή των μετοχών τους στο Χρηματιστήριο Αξιών και στις επιχειρήσεις που έχουν κάνει αίτηση για επιστροφή του Φ.Π.Α. και εξακριβώνεται ότι έχουν γίνει ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

Τέλος ο υποχρεωτικός τακτικός έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή άλλου οργάνου.

2.8.1.4. Ειδικός Έλεγχος

Στη συνέχεια ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με το αντικείμενο που εξετάζει διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.
- Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.
- Έλεγχος Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.
- Έλεγχος Επενδύσεων και Αναπτυξιακών Κινήτρων.
- Λοιποί Παρακρατούμενοι Φόροι.

Εκτός όμως από τους ανωτέρω ελέγχους περιλαμβάνονται και οι έκτακτοι εποχιακοί έλεγχοι οι οποίοι αναφέρονται παρακάτω:

- Χριστουγέννων.
- Πάσχα.
- Θερινής, τουριστικής περιόδου.
- Παραεμπορίου.
- Διακόμανσης των τιμών και συντελεστών μικτού κέρδους.

2.9. ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Αφού δοθεί στον εφοριακό ελεγκτή⁵⁷ από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο εντολή ελέγχου μιας επιχείρησης, αυτός πρέπει να καταρτίσει διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει τις προπαρασκευαστικές ενέργειες, καθώς και τις διαδοχικές ελεγκτικές ενέργειες του φορολογικού ελέγχου στοχεύοντας στην καλύτερη και γρηγορότερη εκπλήρωση της αποστολής του και στην μείωση των πιθανοτήτων δημιουργίας παραλείψεων και κενών.

Όμως στην πράξη λόγω των δυσκολιών και απρόοπτων που παρουσιάζονται, είναι πιθανόν το διάγραμμα, που καταρτίστηκε, να διαφοροποιηθεί και να υποστεί αλλαγή στη σειρά των ελεγκτικών ενεργειών κατά την κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με τις ανάγκες και την ιδιομορφία της επιχείρησης.

Είναι γεγονός ότι μέχρι σήμερα σπάνια καταρτίζεται από τους εφοριακούς ελεγκτές διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά οι περισσότεροι ελεγκτές προτιμούν τους αυτοσχεδιασμούς και ενεργούν κατά τις εμφανιζόμενες κάθε φορά ανάγκες και το διατιθέμενο χρόνο.

2.9.1. Προπαρασκευαστικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου

Οι προπαρασκευαστικές ενέργειες φορολογικού ελέγχου διαχωρίζονται στις:

- ✓ Προπαρασκευαστικές ενέργειες στο γραφείο.
- ✓ Προπαρασκευαστικές ενέργειες στην επιχείρηση.

Στη συνέχεια οι προπαρασκευαστικές ενέργειες στο γραφείο διακρίνονται:

⁵⁷ Φινοκαλιώτης Κ., «Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς», σελ 142.

- ➔ Στην παραλαβή και μελέτη του φακέλου φορολογίας του εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- ➔ Στην παραλαβή από τα αρμόδια τμήματα των δηλώσεων διάφορων φορολογικών αντικειμένων της ελεγχόμενης χρήσης, που υποβλήθηκαν στην Οικονομική Εφορία.
- ➔ Στην παραλαβή από το τμήμα Κ.Β.Σ. των στοιχείων ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που υπάρχουν περιληπτικές καταστάσεις υποβολής τιμολογίων, καθώς και των σχετικών παραβάσεων Κ.Β.Σ.
- ➔ Στη συγκέντρωση πληροφοριακού υλικού χρήσιμο για τον έλεγχο, σχετικά με τη φορολογική ιστορία της επιχείρησης, καθώς και τα ειδικά σημεία αυτής.

Οι προπαρασκευαστικές ενέργειες στην επιχείρηση διακρίνονται:

- Στην πραγματοποίηση της πρώτης επαφής, κατά την οποία γίνεται γνωριμία του ελεγκτή με την επιχείρηση.
- Στην ενημέρωση για τα τηρούμενα βιβλία και το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- Στην παρακολούθηση των εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης για να αποκτήσει πλήρη εικόνα και σαφή αντίληψη του τρόπου λειτουργίας της.

2.9.2. Διαδοχικές Ελεγκτικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου

Οι διαδοχικές ενέργειες ελεγκτικής διαδικασίας στις οποίες πρέπει να προβεί κάθε ελεγκτής για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου εξαρτώνται από:

- Το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης, τη νομική της μορφή, το μέγεθος της, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.
- Την υπόνοια του ελεγκτή ως προς την ύπαρξη διαφυγής ή την διάπραξη λάθους στη φορολογητέα ύλη.

2.10. ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου⁵⁸ είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σημασίας, συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το τέλος του φορολογικού ελέγχου και αποτελεί τη βάση της φορολογικής εγγραφής και γι' αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη.

Η απεικόνιση των στοιχείων στην έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι επιμελημένη, ώστε τα συμπεράσματα του ελέγχου να είναι πειστικά και αδιάβλητα, χωρίς ατέλειες. Κατά την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου παρουσιάζονται σημαντικά εμπόδια, λόγω της ποικιλίας των θεμάτων, τα οποία εξετάζονται και γι' αυτό ο ελεγκτής πρέπει να έχει την ικανότητα σύνταξης σαφών συμπερασμάτων της έρευνας του.

Ακόμα ο ελεγκτής συγκεντρώνει κατά τη διάρκεια του ελέγχου το πληροφοριακό ελεγκτικό υλικό, το οποίο αναλύει και επεξεργάζεται, ώστε η προεργασία για τη σύνταξη της έκθεσης του ελέγχου να συντελείτε παράλληλα προς τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, καθώς από την ανάλυση και την επεξεργασία της έκθεσης είναι δυνατόν να προκύψει ότι είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του ελέγχου και με άλλα στοιχεία που απαιτούν τη διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Για την πληρέστερη κατανόηση της έκθεσης ελέγχου, στο παράρτημα εμφανίζεται ένα ενδεικτικό περιεχόμενο έκθεσης φορολογικού ελέγχου.

2.11. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι τα όργανα που επιτελούν κατά κύριο λόγο τη φορολογική διοικητική διαδικασία με την οποία ο φορολογούμενος ελέγχεται αν ολοκλήρωσε τις νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις του. Οι φορολογικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν ιδιαίτερες γνώσεις όχι μόνο της

⁵⁸ Πομόνης Ν., «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων», σελ. 317-319.

ελεγκτικής, οικονομικής, λογιστικής, του εμπορικού και αστικού δικαίου αλλά να διακατέχουν πλήρως το ισχύον φορολογικό καθεστώς.

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι δημόσιοι υπάλληλοι και πραγματοποιούν τους φορολογικούς ελέγχους οι οποίοι αποβλέπουν στον καθορισμό:

- Της φορολογητέας ύλης
- Των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων.

Ο φορολογικός ελεγκτής κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου έχει τα εξής δικαιώματα:

- Να ελέγχει κάθε εργάσιμη ημέρα, τα βιβλία και στοιχεία, τα οποία επιβάλλονται από τον Κ.Β.Σ. όπως και τα βιβλία που τηρεί προαιρετικός.
- Να επαληθεύσει το υπόλοιπο του βιβλίου ταμείου, των αποθεμάτων, των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων, καθώς και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.
- Να προβεί στην κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και κάθε άλλου στοιχείου που είναι ύποπτο για την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η έκθεση του φορολογικού ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σημασίας, συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το τέλος του φορολογικού ελέγχου και γι' αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη. Τα αποτελέσματα της πρέπει να είναι πειστικά και αδιάβλητα.

Ωστόσο πέρα από τα δικαιώματα που έχει ο φορολογικός ελεγκτής έχει και υποχρεώσεις οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω:

- ❖ Ο έλεγχος διενεργείται πάντα σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα.
- ❖ Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των λογιστικών συστημάτων.
- ❖ Ασκεί τα καθήκοντα του σύμφωνα με όσα ορίζονται από το νόμο.

2.12. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

2.12.1. Δικαιώματα φορολογουμένων

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου έχει τα παρακάτω δικαιώματα⁵⁹:

- ✓ Να του γνωστοποιείται η εντολή για έλεγχο, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σε αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα της επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- ✓ Να υποβάλει, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), τις αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε μια προθεσμία των δέκα (10) ημερών.
- ✓ Να ζητήσει με αίτησή του, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση σε αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική προς τούτο επιτροπή. Να έχει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου με την κοινοποίηση σε αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων του ελέγχου.

2.12.1.1. Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα.

⁵⁹ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>

2.13. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΠΕΤΑΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κλπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις), ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορεί:

- Να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) με ιδιαίτερη αίτηση ή με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της, μη συμπεριλαμβανομένου του μηνός Αυγούστου.
- Να καταθέσει, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, προσφυγή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες.

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁶⁰ αποτελούν προϊόν μίας διεθνούς προσπάθειας που σκοπό έχει να δημιουργήσει κοινούς λογιστικούς κώδικες, ανάμεσα στα διάφορα κράτη. Φορέας για την δημιουργία τους, έχει οριστεί η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (*International Accounting Standards Committee - IASC*). Κύρια καθήκοντα της επιτροπής αυτής, όπως ορίζονται στο καταστατικό της είναι:

- να διαμορφώνει και να δημοσιεύει, για το ευρύτερο κοινό, Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
- να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών προτύπων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Ένα πολύ ευαίσθητο και κρίσιμο θέμα στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι η σωστή μετάβαση από τα εκάστοτε εθνικά πρότυπα, σε αυτά των διεθνών. Συγκεκριμένα κρίσιμος θεωρείται, ο χειρισμός των διαφορών, που βεβαίως προκύπτουν από τους διαφορετικούς κανόνες αποτίμησης, που τυχόν εφαρμόζουν τα δύο λογιστικά συστήματα. Η επιτροπή περιγράφει την ομαλή μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα αντίστοιχα διεθνή στο Δ.Π.Χ.Π.1.

Σε γενικές γραμμές το πρότυπο προσπαθεί, να δώσει συγκριτικά στοιχεία για προηγούμενες χρήσεις και μία σωστή έναρξη (ισολογισμό βάσης),

⁶⁰http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm

ώστε να ακολουθήσει ομαλά η εφαρμογή των διεθνών προτύπων. Το πρότυπο αυτό επιβάλλει κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης, την αναταξινόμηση των κονδυλίων και την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Για λόγους συγκρισιμότητας επιβάλλεται η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Η συγκεκριμένη μετατροπή γίνεται εξωλογιστικά. Κρίσιμο σημείο στη μετάβαση από εθνικά σε διεθνή πρότυπα, είναι ο χειρισμός των διαφορών αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων. Ο χειρισμός που προτείνεται είναι, οι διαφορές που προκύπτουν από προηγούμενες χρήσεις, να βαρύνουν την καθαρή θέση και οι διαφορές που προκύπτουν στη χρήση, να βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας. Όπως είναι φυσικό, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν θα μπορούσε να μείνει ανενεργή μπροστά στις ιδιαίτερες ανάγκες του κατασκευαστικού κλάδου. Η σημασία του κλάδου καθώς και οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει η δραστηριότητα του, οδήγησε στη σύνταξη δύο προτύπων ειδικά για τις τεχνικές εταιρείες: το ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων και το Δ.Λ.Π. 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες.

3.1. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11 (CONSTRUCTION CONTRACTS)

3.1.1. Λόγοι σύνταξης του προτύπου⁶¹

Η κατασκευαστική περίοδος ενός τεχνικού έργου συνήθως υπερβαίνει τα όρια μιας διαχειριστικής περιόδου, πράγμα που δημιουργεί ένα πλήθος θεμάτων σχετικά με τη λογιστική παρακολούθησή του. Η σημαντικότερη αρχή που καλούνται να υπηρετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι η αρχή του δεδουλευμένου εσόδου-εξόδου.

⁶¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/standard10>

Για την εφαρμογή της πρέπει να τηρείται μια σειρά κανόνων καταχώρισης και απεικόνισης των οικονομικών γεγονότων. Πιο συγκεκριμένα, οι συναλλαγές αναγνωρίζονται λογιστικά όταν πραγματοποιούνται, ανεξαρτήτως από την είσπραξη ή πληρωμή τους, οι δαπάνες βαραίνουν την περίοδο που πραγματοποιούνται και συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα που αποκτώνται χάρις σε αυτές (*matching principle*). Το Δ.Λ.Π. 11 περιλαμβάνει τις βασικές λογιστικές τεχνικές για την παρακολούθηση των κατασκευαστικών συμβάσεων, καθώς και τις οδηγίες για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των τεχνικών εταιρειών.

3.1.2. Έννοιες, διακρίσεις συμβάσεων

Οι κύριες έννοιες⁶² που χρησιμοποιούνται προκειμένου να εξυπηρετηθούν οι σκοποί του προτύπου, είναι οι εξής:

- a. Σύμβαση κατασκευής είναι μια συμφωνία κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας στοιχείων, οργανικά συνδεδεμένων μεταξύ τους.
- b. Σύμβαση σταθερού τιμήματος είναι η σύμβαση κατασκευής, στην οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί ένα συμβατικό σταθερό τίμημα ή μια σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που μπορεί να υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.
- c. Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους είναι η σύμβαση κατασκευής κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το κόστος, πλέον μίας αμοιβής, ανά μονάδα έργου. Συνεπώς, μια σύμβαση κατασκευής μπορεί να περιλαμβάνει συρροή διαφόρων τύπων συμβάσεων, τόσο για τα διάφορα συνεργεία (υπεργολαβίες διαφόρων επαγγελματιών), όσο και συμβάσεις προμήθειας υλικών, που θα ενσωματωθούν στο κυρίως έργο καθώς και συμβάσεις παροχής υπηρεσιών. Προκειμένου να μπορέσουμε να βοηθηθούμε, ώστε να ικανοποιήσουμε το σκοπό του προτύπου, που θέλει το δυνατόν να

⁶² Ο.π.

διατηρηθεί η αρχή της συσχέτισης εσόδου-εξόδου, σκόπιμο θα ήταν να βρούμε τρόπους κατακερματισμού της κατασκευής του συνολικού έργου, με κάποια κριτήρια. Έτσι, εάν υπάρχουν στο έργο περιουσιακά στοιχεία με κάποια σχετική αυτοτέλεια, που είτε μπορούν να παραληφθούν από τον πελάτη ξεχωριστά, είτε η κατασκευή τους υποβλήθηκε με διαφορετικές προσφορές, τα παρακολουθούμε ξεχωριστά. Είναι προφανές ότι σε κάθε ευκαιρία τμηματικής συσχέτισης εσόδων-εξόδων, διευκολύνεται η διαχειριστική αυτοτέλεια των χρήσεων. Μια παρόμοια πρακτική, θα μπορούσε να εφαρμοστεί και στην περίπτωση κάθε πρόσθετης ή παράπλευρης σύμβασης του έργου. Ωστόσο η πρακτική του κατακερματισμού των συμβάσεων, αντενδεικνύεται όταν τα επί μέρους έργα εκτελούνται παράλληλα ή όταν διαπραγματεύονται ως ενιαίο σύνολο.

3.1.3. Χειρισμοί εσόδων-εξόδων συμβάσεων

Το έσοδο που προέρχεται από μία κατασκευαστική σύμβαση, για τις ανάγκες του προτύπου, χρειάζεται να προσδιοριστεί τουλάχιστον τόσες φορές, όσες και οι διαχειριστικές περίοδοι, που χρειάζονται για την κατασκευή του έργου. Εύλογο είναι, ότι ο αρχικός υπολογισμός του συμβατικού εσόδου, τροποποιείται στη συνέχεια από διάφορα πιθανά γεγονότα, όπως η κλιμάκωση του κόστους μεταξύ διαφόρων σταδίων κατασκευής, τα διάφορα προβλήματα που δεν μπορούσαν να προβλεφθούν αρχικά (λ.χ. ιδιαιτέρως σκληρό υπέδαφος) οι διάφορες ρήτρες κακοτεχνιών, οι τροποποιήσεις αρχικού έργου και η αναπροσαρμογή του τιμήματος στη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου.

Στα έξοδα που θα πρέπει να βαρύνουν την κατασκευή του έργου, δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα έξοδα που πραγματοποιούνται, για τις λοιπές λειτουργίες της επιχείρησης. Έξοδα, που κατά τεκμήριο γίνονται για τη διοικητική, τη χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης και ακόμη τη διάθεση, την έρευνα και την ανάπτυξή της, δεν θα πρέπει να βαρύνουν το κόστος παραγωγής του έργου. Πιο συγκεκριμένα, στο κόστος παραγωγής του

έργου πρέπει να περιλαμβάνονται, οι δαπάνες για τα άμεσα εργατικά, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στην κατασκευή και το κόστος των μηχανημάτων που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή (είτε αναφερόμαστε σε πάγια, είτε σε μηχανήματα τρίτων).

Το κόστος ενός έργου είναι δεδομένο, διότι λογιστικοποιείται τη στιγμή της πραγματοποίησής του, άρα το βάρος για την έκδοση αξιόπιστων αποτελεσμάτων χρήσεως επωμίζεται ο προσδιορισμός του συμβατικού εσόδου που αναλογεί στα ανωτέρω έξοδα (*percentage of completion*). Για να αποφευχθεί το φαινόμενο της «διανομής των κεφαλαίων της επιχείρησης», όταν αδυνατούμε να προσδιορίσουμε ένα ανάλογο των πραγματοποιούμενων εξόδων συμβατικό έσοδο, για λόγους συντηρητικότητας ορίζουμε το συμβατικό αυτό έσοδο ως ισόποσο των εξόδων (*Cost recovery method*). Αυτονόητη προϋπόθεση είναι να μην προέρχονται τα έξοδα, που βαρύνουν το κόστος των ενδιάμεσων χρήσεων, από προβλέψεις πιθανών ζημιών. Σε περίπτωση πιθανολογούμενων ζημιών, αυτές πρέπει να εμφανίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης που αυτές αφορούν.

3.1.4. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής⁶³:

- a.** το ποσό του συμβατικού εσόδου που περιλαμβάνεται στην περίοδο.
- b.** τη μέθοδο προσδιορισμού του συμβατικού εσόδου περιόδου.
- c.** τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

Η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της, τα παρακάτω, για τις σε εκτέλεση συμβάσεις:

- το συνολικό κόστος ως τη συγκεκριμένη στιγμή,
- τα κέρδη μείον της αναγνωρισθείσες ζημιές,

⁶³ Ο.π.

- τις εισπραχθείσες προκαταβολές,
- τις παρακρατήσεις (ποσά που έχουν τιμολογηθεί χωρίς να εξοφληθούν μέχρι να αποκατασταθούν ελαττώματα ή ικανοποιηθούν συμβατικές υποχρεώσεις).
- το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως περιουσιακό στοιχείο. $\text{μικτό ποσό} = \text{πραγματοποιηθέν κόστος} + \text{αναγνωρισθέντα κέρδη} - \text{αναγνωρισθείσα ζημιά} - \text{τμηματικές τιμολογήσεις που υπερβαίνουν το πραγματοποιηθέν κόστος}$
- το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση $\text{μικτό ποσό} = \text{πραγματοποιηθέν κόστος} + \text{αναγνωρισθέντα κέρδη} - \text{αναγνωρισθείσες ζημιές} - \text{τμηματικές τιμολογήσεις που υπερβαίνουν (το πραγματοποιηθέν κόστος} + \text{αναγνωρισθέντα κέρδη)}$
- κάθε είδους πιθανούς κινδύνους και τις τυχόν προβλέψεις που διενεργήθηκαν για την αντιμετώπιση τους.

3.1.5. Εφαρμογή λογιστικοποίησης σύμβασης τεχνικού έργου με τα Δ.Λ.Π. και την ελληνική πρακτική προ Δ.Λ.Π.

Έστω ότι αναλαμβάνεται έργο με πραγματικά έσοδα 2.500.000€, λογιστικά κέρδη 750.000€ και κατασκευαστική περίοδο τριών χρήσεων 2008, 2009 και 2010. Τα λοιπά στοιχεία του έργου περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί⁶⁴.

Χρήσεις	2008	2009	2010
Συμβατικό έσοδο	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Συμβατικό κόστος	1.750.000	1.750.000	1.750.000
Αποτέλεσμα Σύμβασης	750.000	750.000	750.000
Σωρευμένο κόστος	350.000	1.105.000	1.750.000
Ποσοστό ολοκλήρωσης	20%	60%	100%
Διαδοχικές τιμολογήσεις	400.000	1.200.000	2.500.000

Πίνακας 4: Εφαρμογή λογιστικοποίησης σύμβασης τεχνικού έργου με τα Δ.Λ.Π. και την ελληνική πρακτική προ Δ.Λ.Π. Τα λοιπά στοιχεία του έργου.

⁶⁴ Παρασκευόπουλος Δ., «Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο στην πράξη», σελ. 112-114.

Χρήσεις	2008	2009	2010
Ποσοστό ολοκλήρωσης	20%	60%	100%
Σωρευμένο έσοδο	500.000	1.500.000	2.500.000
Έσοδα προηγ. χρήσεων	0	500.000	1.500.000
Έσοδο χρήσης	500.000	1.000.000	1.000.000
Σωρευμένο κόστος	350.000	1.105.000	1.750.000
Κόστος προηγ. Χρήσεων	0	350.000	1.105.000
Κόστος χρήσης	350.000	755.000	645.000
Αποτέλεσμα χρήσης	150.000	245.000	355.000

Πίνακας 5: Ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.11.

Ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την ελληνική πρακτική προ Δ.Λ.Π.

Χρήσεις	2008	2009	2010
Ποσοστό ολοκλήρωσης	20%	60%	100%
Σωρευμένο έσοδο	400.000	1.200.000	2.500.000
Έσοδα προηγ. χρήσεων	0	400.000	1.200.000
Έσοδο χρήσης	400.000	800.000	1.300.000
Σωρευμένο κόστος	350.000	1.105.000	1.750.000
Κόστος προηγ. Χρήσεων	0	350.000	1.105.000
Κόστος χρήσης	350.000	755.000	645.000
Αποτέλεσμα χρήσης	50.000	45.000	655.000

Πίνακας 6: Υπολογισμός αποτελεσμάτων σύμφωνα με την ελληνική πρακτική προ Δ.Λ.Π.

Κατά την ελληνική πρακτική που κυριαρχούσε πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. υπολόγιζαν ως έσοδο χρήσης αυτό που είχε τιμολογηθεί και συνήθως επέλεγαν να καλύπτει μόνο το κόστος, του κατασκευασμένου μέρους του έργου, μετακυλώντας έτσι τα κέρδη, στη χρήση της ολοκλήρωσης του έργου.

3.1.6. Εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 11 στην Ελλάδα και διαφορές του, με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Όσο αφορά τις μεθόδους, που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 11, έχει γίνει εκτενή αναφορά πάρα πάνω. Το πρότυπο αυτό, επιβάλλει την αλλαγή του προσδιορισμού του συμβατικού εσόδου, με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (*percentage of completion*), κατά τις χρήσεις που διαρκεί η

κατασκευαστική περίοδος. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού του εσόδου, υπολογίζουμε έσοδο ισόποσο του πραγματοποιηθέντος κόστους (*Cost recovery method*).

Στην ελληνική νομοθεσία έχει προσδιορισθεί ο λογιστικός χειρισμός του εσόδου από κατασκευές, στην Αρ. 257/1995 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (η γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 257/1995 παρατίθεται στο τμήμα Α' του παραρτήματος). Στη γνωμάτευση αυτή, προβλέπονται, η μέθοδος της τμηματικής περάτωσης του έργου ή η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου. Ουσιαστικά η γνωμάτευση παραπέμπει στο Δ.Λ.Π. 11 προκειμένου να ρυθμιστεί το θέμα.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις όμως, κυρίως επέλεξαν να πιστοποιούν και να τιμολογούν τα έργα κατά την τμηματική παράδοση του έργου. Η πρακτική αυτή επιβλήθηκε κυρίως, για φορολογικούς λόγους. Η φορολογική νομοθεσία (Κ.Φ.Ε. και Κ.Β.Σ.) επεκράτησε στην πράξη, παρά την ύπαρξη της Ε.ΣΥ.Λ. 257/1995 της εμπορικής νομοθεσίας (ν.2190/1920, Ε.Γ.Λ.Σ.). Με την ανωτέρω πρακτική, της κατά βούληση τιμολόγησης (εφόσον η παράδοση του έργου είναι θέμα που «ρυθμίζεται» εύκολα μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών), οι εταιρείες με σχετική ευκολία μπορούσαν να μετακυλύουν το έσοδο στη χρήση της πλήρους αποπερατώσεως του έργου, μεταθέτοντας έτσι δουλευμένα έσοδα προηγούμενων χρήσεων σε επόμενες. Και συνεπώς, μεταφέροντας και τις φορολογικές τους υποχρεώσεις σε μεταγενέστερες χρήσεις.

3.1.7. Μεταβολή των Ιδίων κεφαλαίων των τεχνικών εταιρειών κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα, ξεκινά με την πρώτη εφαρμογή τους, από τις εισηγμένες εταιρείες του χρηματιστηρίου Αθηνών στις 1.1.2005. Για να γίνει εφικτή η ομαλή μετάβαση από τους προηγούμενους λογιστικούς κανόνες στους ισχύοντες, προβλέφθηκαν από τα

ίδια τα πρότυπα (Δ.Π.Χ.Π. 1) οι οδηγίες της λογιστικής αντιμετώπισης, των διαφορών που προκύπτουν. Κατ' αρχήν επιβάλλεται η μετατροπή των κονδυλίων της χρήσης 2004, σε διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η μετατροπή αυτή καθιστά δυνατή τη σύγκριση μεταξύ των δημοσιευμένων καταστάσεων της χρήσης 2005, που περιλαμβάνουν τα κονδύλια κλειομένης και προηγούμενης χρήσεως. Όπως είναι κατανοητό, οι εγγραφές προσαρμογής του έτους 2004 γίνονται εξωλογιστικά και ο αναμορφωμένος ισολογισμός που προκύπτει αποτελεί, τον ισολογισμό έναρξης της χρήσης 2005. Οι διαφορές των αποτελεσμάτων που υπάρχουν, ομαδοποιούνται, σε αυτές που αφορούν τη χρήση 2004 και βαρύνουν αυτή και στις διαφορές προηγούμενων χρήσεων, που βαρύνουν την καθαρή θέση.

3.2. ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ - Δ. Λ. Π. 31 (*INTEREST IN JOINT VENTURES*)

3.2.1. Λόγοι σύνταξης του προτύπου

Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό⁶⁵, να προτείνει κανόνες λογιστικών χειρισμών και αποτίμησης για την ορθότερη απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων των κοινοπραξιών, στις οικονομικές καταστάσεις των μελών που τις απαρτίζουν. Οι ρυθμίσεις του προτύπου αυτού δεν εφαρμόζονται, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών διαχειρίσεων όπως αμοιβαία κεφάλαια.

3.2.2. Έννοιες, διακρίσεις συμβάσεων

Μία σειρά εννοιών είναι απαραίτητες προκειμένου να κατανοηθεί η λειτουργία του προτύπου. Αυτές είναι⁶⁶:

- 1) Κοινοπραξία: Είναι μια σύμβαση, σύμφωνα με την οποία, τα αντισυμβαλλόμενα μέρη αναλαμβάνουν την υποχρέωση εκπλήρωσης ενός οικονομικού έργου από κοινού ελεγχόμενο.
- 2) Έλεγχος: Είναι η υποχρέωση των μερών να διενεργούν τις επιχειρηματικές πολιτικές, ώστε να διασφαλίζονται τα αποτελέσματα της επένδυσης.
- 3) Από κοινού έλεγχος: είναι οι συμβατικοί όροι, που κατανέμουν τον έλεγχο μίας οικονομικής δραστηριότητας.
- 4) Ουσιώδης επιρροή: είναι το δικαίωμα συμμετοχής στη λήψη των σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων, που αφορούν την κοινοπραξία, χωρίς όμως να συνυπολογίζουμε τον έλεγχο της κοινοπρακτικής δραστηριότητας.

⁶⁵ <http://www.iasplus.com/en/standards/standard30>

⁶⁶ Ο.π.

- 5) Κοινοπρακτών: Είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία.
- 6) Επενδυτής σε κοινοπραξία: Είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την κοινοπραξία.
- 7) Αναλογική ενοποίηση: είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικονίσεως σύμφωνα με την οποία, το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ενοποιείται στη βάση γραμμή προς γραμμή, με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος, ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος.
- 8) Μέθοδος καθαρής θέσης: είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικονίσεως σύμφωνα με την οποία, το δικαίωμα σε μία από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσεως και προσαρμόζεται μετέπειτα, για την μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του κοινοπρακτούντος, στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων περιλαμβάνει το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα αποτελέσματα των εργασιών, της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Οι κοινοπραξίες αποτελούν μορφές συνεργασίας διαφόρων τύπων. Από το μεγάλο αριθμό υποκατηγοριών κοινοπραξιών το Δ.Λ.Π 31 ασχολείται με τους εξής τύπους:

- a. κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενες τις κύριες δραστηριότητές τους.
- b. κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενη περιουσία.
- c. κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενους φορείς.

Και στις τρεις περιπτώσεις όμως υπάρχουν κοινά χαρακτηριστικά τα οποία είναι:

- Τα μέλη της κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω ρητής σύμβασης.

- Η σύμβαση αυτή ορίζει: τη δραστηριότητα, τη διάρκεια, τον τρόπο διοίκησης και διορισμού του διοικητικού συμβούλιου και τις εισφορές κεφαλαίου των μερών. Πρέπει δηλαδή να έχει τη μορφή λεπτομερούς καταστατικού και να διασφαλίζεται ο από κοινού έλεγχος των αντισυμβαλλομένων μερών. Αναλυτικότερα:

3.2.2.1. Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενες τις κύριες δραστηριότητές τους

Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια στοιχεία, τα δικά του αποθέματα, πραγματοποιεί της δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και υπάρχει ανεξάρτητη χρηματοοικονομική λειτουργία (κάθε μέρος έχει δική του χρηματοδότηση και υποχρεώσεις). Εάν παραδείγματος χάριν, σε μια κοινοπραξία κατασκευής ενός εργοστασίου, το κάθε μέλος της κοινοπραξίας αναλάβει να κατασκευάσει ένα συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου με δικό του διακριτό κόστος, τότε η σύμβαση μεταξύ των μελών θα πρέπει να προσδιορίζει, τον τρόπο κατανομής των εσόδων. Το κάθε μέλος καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία και επομένως δημοσιεύει στις οικονομικές του καταστάσεις, μόνο τα δικαιώματά του, από το κοινό έργο. Η συγκεκριμένη μορφή κοινοπραξίας δεν απαιτεί να υπάρχει ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα ή ιδιαίτερη τήρηση λογιστικών βιβλίων. Συνήθως όμως, συστήνεται η σύνταξη απολογιστικών καταστάσεων για λόγους μεγαλύτερης πληροφόρησης, διαφάνειας, ελέγχου και γενικότερης διαχειριστικής τάξης.

3.2.2.2. Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενη περιουσία

Σε αυτόν τον τύπο κοινοπραξίας τα μέλη πρέπει να έχουν κοινή περιουσία, έτσι τα οικονομικά μέσα που χρησιμοποιεί η κοινοπραξία για να μπορέσει να δραστηριοποιηθεί οικονομικά, ανήκουν στα μέλη της και ελέγχονται εξίσου από αυτά. Ωστόσο δίνεται η δυνατότητα, κάθε μέλος να αναλάβει προσυμφωνημένο μέρος του κόστους και αντιστοίχως των εσόδων

που θα χρησιμοποιηθούν. Παραδείγματος χάριν, ο από κοινού έλεγχος και εκμετάλλευση ενός φράγματος με υδροηλεκτρικό έργο. Το ένα μέλος μπορεί να ασχολείται με τη συντήρηση του φράγματος και το άλλο με τη λειτουργία του ηλεκτροπαραγωγού σταθμού. Η από κοινού ιδιοκτησία και έλεγχος του έργου μπορεί να συνεπάγεται την ανάληψη αναλογικών ποσοστών του λειτουργικού κόστους και των εσόδων αντίστοιχα.

Τα ποσοστά αυτά πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία του μέλους της κοινοπραξίας και να απεικονίζονται διακριτά, τόσο σε απλή όσο και ενοποιημένη βάση. Αναλυτικότερα, πρέπει να παρουσιαστεί το μέρος των στοιχείων του ενεργητικού, που ανήκουν στο μέλος, όπως απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας. Άλλα στοιχεία που πρέπει να παρουσιαστούν, είναι οι υποχρεώσεις, που έχουν αναληφθεί από το μέλος καθώς και το μερίδιο των από κοινού αναλυθέντων υποχρεώσεων, στα πλαίσια του κοινοπρακτούντος έργου. Όσο αφορά στα αποτελέσματα της κοινοπραξίας, αυτά ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, τόσο κατά το μέρος των εσόδων από τις πωλήσεις όσο και τις αναλογούσες δαπάνες.

3.2.2.3. Κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενους φορείς

Η ειδοποιός διαφορά της συγκεκριμένης μορφής κοινοπραξίας με τις προηγούμενες, είναι η δημιουργία ξεχωριστού νομικού προσώπου. Το νομικό πρόσωπο, που δημιουργείται, έχει τη μορφή και τον τρόπο λειτουργίας μιας συνηθισμένης επιχείρησης. Τα μέλη της κοινοπραξίας διατηρούν συμμετοχικά δικαιώματα, καθώς και τον κοινό έλεγχο στα στοιχεία του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τις πραγματοποιημένες δαπάνες και τα έσοδα. Η κοινοπραξία, στα πλαίσια που της επιτρέπει ο συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών που την συνέστησαν, μπορεί να ενεργεί ως μία συνηθισμένη επιχείρηση, συνάπτοντας συμβάσεις, αγοράζοντας τα υλικά μέσα, αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις και διανέμοντας τα ενδεχόμενα κέρδη. Στην περίπτωση της

κοινοπραξίας με κοινά ελεγχόμενους φορείς, είναι απαραίτητη η τήρηση βιβλίων και η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής της δραστηριότητας. Τέλος τα μέλη απεικονίζουν τη συμμετοχή τους στους οικείους λογαριασμούς των συμμετοχών τους. Σε περίπτωση που τα μέλη παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε η κοινοπραξία εννοείται όπως ακριβώς και οι υπόλοιπες συμμετοχές του ομίλου.

3.2.3. Λογιστικές μέθοδοι ενσωμάτωσης και οικονομικές καταστάσεις των μελών της κοινοπραξίας

Η ενοποίηση αφορά τις οικονομικές καταστάσεις των μελών, των από κοινού ελεγχόμενων κοινοπραξιών. Οι μέθοδοι ενοποίησης που γίνονται αποδεκτές από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31, είναι η αναλογική ενοποίηση και η μέθοδος της καθαρής θέσης. Αναλυτικότερα⁶⁷:

3.2.3.1. Η μέθοδος της αναλογικής ενοποίησης

Η εταιρεία πρέπει να εμφανίζει τις επενδύσεις της, στις κοινοπραξίες που συμμετέχει, κατά το ποσοστό που της αναλογεί. Άρα αναλογικά, τα κονδύλια της κοινοπραξίας απεικονίζονται στα περιουσιακά στοιχεία και τα αποτελέσματα, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, της μητρικής εταιρείας. Η μέθοδος αυτή προσφέρει εναλλακτικά δύο τύπους απεικόνισης. Η πρώτη μέθοδος είναι η «γραμμή προς γραμμή» στην οποία το μέλος της κοινοπραξίας περιλαμβάνει στα κονδύλια του, τα κονδύλια της κοινοπραξίας. Έτσι στα αποθέματα του μέλους περιλαμβάνονται τα αποθέματα της κοινοπραξίας, στις υποχρεώσεις του μέλους οι υποχρεώσεις της κοινοπραξίας κ.ο.κ.. Η δεύτερη μέθοδος είναι η παρουσίαση «ξεχωριστών σειρών κονδυλίων». Εδώ η μέθοδος παρουσίασης απαιτεί διακριτά κονδύλια. Έτσι στον ισολογισμό

⁶⁷ Ο.π.

του μέλους πρέπει να περιλαμβάνονται κονδύλια, όπως αποθέματα και αποθέματα κοινοπραξιών, υποχρεώσεις και υποχρεώσεις κοινοπραξιών κοκ. Ανεξαρτήτως του τρόπου παρουσίασης, ισχύουν οι κανόνες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, που απαγορεύουν τον συμψηφισμό υποχρεώσεων - απαιτήσεων και επιβάλλουν την πάγια χρήση των υιοθετούμενων μεθόδων αποτίμησης και παρουσίασης των κονδυλίων.

3.2.3.2. Μέθοδος καθαρής θέσης

Η συγκεκριμένη μέθοδος παρουσιάζεται ως εναλλακτική μέθοδος ενοποίησης. Αυτή η μέθοδος ενοποίησης περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 28. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 28 η επένδυση, που επιλέγεται να ενοποιηθεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, καταχωρείται στα βιβλία του επενδυτή, στο κόστος κτήσεώς της. Κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου ο επενδυτής αποτιμά την αξία της συμμετοχής του στην κοινοπραξία, στη λογιστική της αξία. Μεταβολές στην καθαρή θέση προκύπτουν από διάφορες αιτίες, όπως διανομή μερισμάτων και αναπροσαρμογές παγίων στοιχείων, αποθεμάτων και συναλλαγματικών διαφορών, καθώς και η αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων της κοινοπραξίας ακολουθεί τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

3.2.3.3. Εξαιρέσεις από την ενοποίηση

Η εταιρεία που συμμετέχει σε κοινοπραξία δεν ενοποιεί την εν λόγω συμμετοχή της, στις ακόλουθες περιπτώσεις όταν:

- το μερίδιο αγοράστηκε με σκοπό τη μεταπώληση σε διάστημα μικρότερο του έτους.
- η συμμετοχή είναι άνευ δικαιώματος ψήφου.
- ο επενδυτής δεν είναι εισηγμένος σε χρηματιστηριακή αγορά ή βρίσκεται σε διαδικασία εισαγωγής.

- η επενδυτική εταιρεία είναι θυγατρική εταιρεία, που συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Στην περίπτωση που το μερίδιο της κοινοπραξίας παραμένει στο χαρτοφυλάκιο της μητρικής εταιρείας πάνω από ένα έτος ή εκλείπει κάποιος από τους παραπάνω λόγους εξαίρεσης, η συμμετοχή ενοποιείται κανονικά.

3.2.3.4. Συναλλαγές μεταξύ κοινοπρακτούντος κοινοπραξίας

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζεται στις συναλλαγές μεταξύ μέλους της κοινοπραξίας με την κοινοπραξία, προκειμένου να σχηματιστούν σωστά οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι συγκεκριμένες συναλλαγές έχουν ανάλογη αξία, με τις διεταιρικές συναλλαγές μεταξύ θυγατρικής και μητρικής. Αναλυτικότερα, στην περίπτωση της πώλησης περιουσιακών στοιχείων από το μέλος της κοινοπραξίας προς αυτήν, το μέλος πρέπει να καταχωρεί μόνο το μέρος του αποτελέσματος, που αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών. Το μέλος της κοινοπραξίας καταχωρεί το σύνολο της ζημιάς, όταν η πώληση παρέχει απόδειξη απομείωσης της αξίας του στοιχείου αυτού. Αντιστρόφως, όταν το μέλος της κοινοπραξίας αγοράσει κάτι από αυτή δεν πρέπει να καταχωρεί στα αποτελέσματά του το μέρος που του αναλογεί, έως ότου το πουλήσει σε τρίτο. Και στην περίπτωση αυτή καταχωρείται άμεσα ζημία που οφείλεται στην μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας της. Μία άλλη συναλλαγή που χρειάζεται ειδική λογιστική μεταχείριση, είναι η εισφορά σε είδος του μέλους προς την κοινοπραξία. Στην περίπτωση αυτή το μέλος καταχωρεί στα βιβλία του το αποτέλεσμα που αφορά στα συμμετοχικά δικαιώματα των άλλων μελών. Εξαιρετικά δεν εφαρμόζεται ο ανωτέρω χειρισμός όταν δεν έχουν καταβληθεί ολοσχερώς οι εισφορές των άλλων μελών. Το αποτέλεσμα της εισφοράς δεν επιδέχεται αντικειμενικής αποτιμήσεως, το εισφερόμενο στοιχείο είναι αντίστοιχης αξίας των εισφορών των υπόλοιπων

μελών της κοινοπραξίας. Στην περίπτωση της αναλογικής ενοποίησης αυτές οι διαφορές συμψηφίζόμενες αμελούνται και δεν καταχωρούνται, ενώ στην περίπτωση της μεθόδου της καθαρής θέσης οι εισφορές συμψηφίζονται με την αξία του εισφερόμενου στοιχείου.

3.2.4. Γνωστοποιήσεις - παραδείγματα γνωστοποιήσεων

Το μέλος της κοινοπραξίας θα πρέπει να γνωστοποιεί:

- τα ποσά των προβλέψεων πρέπει να είναι διακριτά.
- τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του μέλους καθώς και κάθε υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού στα πλαίσια της κοινοπραξίας.
- τα ποσά που εισφέρει το μέλος στην κοινοπραξία και οι δεσμεύσεις για μελλοντικές εισφορές.
- το μερίδιό του σε ενδεχόμενες δεσμεύσεις που αναλαμβάνει η κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει.
- την κατάσταση συμμετοχών σε κοινοπραξίες καθώς ποσοστά συμμετοχής
- τις μεθόδους ενσωμάτωσης των συμμετοχών σε κοινοπραξίες.
- τη συνολική περιουσία των κοινοπραξιών που συμμετέχει η εταιρεία.

3.2.5. Εφαρμογή λογιστικών χειρισμών ενσωμάτωσης κοινοπραξίας με τα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π.

Έστω ότι η εταιρεία «X» συμμετέχει στα κεφάλαια μιας κοινοπραξίας σε ποσοστό 60%. Οι δύο πρώτες στήλες των παρακάτω πινάκων απεικονίζουν τις οικονομικές καταστάσεις των δύο νομικών προσώπων. Η τρίτη στήλη δείχνει, τις οικονομικές καταστάσεις μετά τις εγγραφές ενοποίησης ή ενσωμάτωσης, αναλόγως εάν αναφερόμαστε σε Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π. αντίστοιχα. Η διάκριση γίνεται, διότι στην περίπτωση των Ε.Λ.Π. οι λογιστικές εγγραφές ενσωμάτωσης του αποτελέσματος στα βιβλία της «μητρικής» «X», είναι όμοια

με οποιοδήποτε άλλο χρηματοοικονομικό προϊόν (λ.χ. ομόλογο). Κατά συνέπεια ο ισολογισμός της «X», μετά την ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας συνεχίζει να είναι σε εταιρική βάση.

3.2.5.1. Ο σχηματισμός των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31

Στην περίπτωση που η εταιρεία «X» εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 31 και επιλέξει την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης, για να ενοποιήσει στις οικονομικές της καταστάσεις την συμμετοχή της στην κοινοπραξία, οι παρακάτω πίνακες απεικονίζουν τις ενοποιημένες καταστάσεις της⁶⁸.

	Ισολ. X	Ισολ. Κ/Ξ	Ενοπ. Ισολ. «X»
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Πάγια	3.000	300	3.180
Συμμετοχές σε κοιν/ξίες	600	-	-
Κυκλοφορούν Ενεργ.	800	800	1.280
Διαθέσιμα	300	400	540
Σύνολο Ενεργητικού	4.700	1.500	5.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
Κεφάλαιο	2.500	1.000	2.500
Αποθεματικά	300	-	300
Λοιπές Υποχρεώσεις	1.900	500	2.200
Σύνολο Παθητικού	4.700	1.500	5.000

Πίνακας 7: Ενοποιημένος Ισολογισμός.

	A/X «X»	A/X «Κ/Ξ»	Ενοπ. A/X. «X»
Κύκλος Εργασιών	10.000	3.000	11.800
Κόστος πωληθέντων	8.000	1.600	8.960
Μικτό κέρδος	2.000	1.400	2.840
Λοιπά έσοδα	1.500	80	1.548
Λοιπά έξοδα	1.200	50	1.230
Κέρδη προ φόρων	2.300	1.430	3.158
Φόρος εισοδήματος	667	415	916
Καθαρά κέρδη	1.633	1.015	2.242

Πίνακας 8: Ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

⁶⁸ <http://www.iasplus.com/en/standards/standard30>

Σε γενικές γραμμές τα κονδύλια των ενοποιημένων καταστάσεων προκύπτουν εάν αθροιστούν τα κονδύλια των απλών καταστάσεων της εταιρείας «X» με το 60% των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων της κοινοπραξίας.

3.2.5.2. Ο σχηματισμός των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Στην περίπτωση που η εταιρεία «X» εφαρμόσει τα Ε.Λ.Π., οι οικονομικές καταστάσεις μετά την ενσωμάτωση της κοινοπραξίας θα είναι αυτές που περιγράφονται στους παρακάτω πίνακες.

	Ισολ. «X»	Ισολ. «Κ/Ε»	Ισολ. «X» μετά την ενσωμάτωση της Κ/Ε
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Πάγια	3.000	300	3.000
Συμμετοχές σε κοιν/ξίες	600	-	600
Κυκλοφορούν Ενεργ.	800	800	800
Διαθέσιμα	300	400	909
Σύνολο Ενεργητικού	4.700	1.500	5.309
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
Κεφάλαιο	2.500	1.000	2.500
Αποθεματικά	300	-	300
Λοιπές Υποχρεώσεις	1.900	500	2.509
Σύνολο Παθητικού	4.700	1.500	5.309

Πίνακας 9: Ενοποιημένος Ισολογισμός.

	Α/Χ «X»	Α/Χ «Κ/Ε»	Ισολ. «X» μετά την ενσωμάτωση της Κ/Ε
Κύκλος Εργασιών	10.000	3.000	10.000
Κόστος πωληθέντων	8.000	1.600	8.000
Μικτό κέρδος	2.000	1.400	2.000

Λοιπά έσοδα	1.500	80	1.500
Έσοδα από συμμετοχή σε κοινοπραξίες εσωτερικού (ΚΑ 76.00.06)			609
Λοιπά έξοδα	1.200	50	1.200
Κέρδη προ φόρων	2.300	1.430	2.900
Φόρος εισοδήματος	667	415	667
Καθαρά κέρδη	1.633	1.015	2.242

Πίνακας 10: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης εταιρείας «X».

Τα αποτελέσματα της κοινοπραξίας αποτελούν έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες για την εταιρεία «X». Μέσω των αποτελεσμάτων της «X», τα κέρδη από την κοινοπραξία, αποτελούν μέρος των διανεμομένων κερδών της.

3.2.6. Ελληνική νομοθεσία και φορολογικά θέματα κοινοπραξιών.

Για την ελληνική έννομη τάξη, η αναγνώριση της κοινοπρακτικής δραστηριότητας περιγράφεται στο άρθρο 2 παράγραφος 2 του κώδικα βιβλίων και στοιχείων ως δηλαδή ιδιότυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, η οποία αποδεικνύεται, βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης, κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Η φορολογική υποχρέωση βαρύνει την ίδια την κοινοπραξία, που αποκτά ξεχωριστή νομική προσωπικότητα.. Ωστόσο, η σημασία που δίνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα στις κοινοπραξίες, καθώς και η ποικιλία των τύπων και περιπτώσεων κοινοπραξιών που προβλέπουν, θεωρείται ότι θα οδηγήσει σε παραγωγή νέων διατάξεων προκειμένου να καλυφθούν οι νέες ανάγκες που προκύπτουν. Αναμένεται διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση ανά περίπτωση, στο χειρισμό των κερδών και της αποτίμησης των συγκεκριμένων επενδύσεων.

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Φορολογία εισοδήματος τεχνικών επιχειρήσεων Ν.2238/94⁶⁹. Η φορολόγηση επιτηδευματιών, που ασχολούνται με τα τεχνικά έργα είναι μία διαδικασία σύνθετη. Η διαδικασία αυτή επηρεάζεται τόσο από τη νομική μορφή των επιτηδευματιών, όσο και από τη φύση των εργασιών τους. Κάθε παράγοντας που διαφοροποιείται, δημιουργεί αλλαγές στη φορολογική υποχρέωση με σημαντικές αποκλίσεις. Για το λόγο αυτό, κρίνεται σκόπιμη η λεπτομερής παρουσίαση του συστήματος φορολόγησης των τεχνικών έργων.

4.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο νόμος ορίζει ως τεχνικές εταιρείες τους παρακάτω τύπους εταιρειών⁷⁰: τις οικοδομικές επιχειρήσεις, τις εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων, τις εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων, τις επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. Από αυτούς τους τύπους σημαντικότερο ρόλο διαδραματίζουν οι οικοδομικές επιχειρήσεις. Ως οικοδομικές επιχειρήσεις νοούνται οι επιχειρήσεις, που ασχολούνται με την κατασκευή και την πώληση αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων. Οι επιχειρήσεις αυτές θεωρούνται οικοδομικές ανεξαρτήτως εάν ιδιοπαράγουν την οικοδομή, ή εάν η ανέγερση της έχει ανατεθεί σε άλλους εργολάβους για λογαριασμό της εταιρείας. Εργολαβία κατά το άρθρο 681 του αστικού κώδικα, είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου κατά την οποία ο μεν

⁶⁹ <http://www.forin.gr/search?q=%CE%9D.2238/94>

⁷⁰ Ο.π.

εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση έργου, ο δε εργοδότης σε καταβολή της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Αναλόγως, εργολάβος είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει ως κύρια επαγγελματική του απασχόληση, την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων. Τέλος υπεργολάβος, είναι το πρόσωπο που αναλαμβάνει την εκτέλεση του έργου ή μέρους αυτού από τον εργολάβο έναντι ορισμένης αμοιβής. Τεχνικά έργα κατά την έννοια του νόμου, είναι: τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, της οδοποιίας, της γεφυροποιίας, τα σιδηροδρομικά, και εν γένει τα χωματουργικά έργα. Όλοι οι παραπάνω ορισμοί δίνουν το πλαίσιο, τόσο των προσώπων, όσο και των πράξεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολόγησης που περιγράφεται παρακάτω.

4.2. ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Το ακαθάριστο έσοδο των τεχνικών επιχειρήσεων⁷¹ προκύπτει από την αξία του πωλούμενου ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται από το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, άρθρο 41 του ν. 1249/1982. Στην περίπτωση που η περιοχή τοποθεσίας του ακινήτου, δεν έχει ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα, η αξία που δίδεται, βασίζεται σε συγκριτικά στοιχεία, από το αρχείο του τμήματος κεφαλαίου της αρμοδίας Δ.Ο.Υ. Εξαιρετικά, επιτρέπεται το έσοδο να προσδιορίζεται από το πραγματικό τίμημα, όπως αυτό αναγράφεται στο πωλητήριο συμβόλαιο εάν αυτή είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής. Ο τεκμαρτός αυτός προσδιορισμός του εισοδήματος είναι αναγκαίος, λόγω της αδυναμίας προσδιορισμού του πραγματικού εισοδήματος των τεχνικών επιχειρήσεων. Στα εισοδήματα από οικοδομές, που ορίζονται τεκμαρτώς, συναθροίζονται και τα πλεονάζοντα εισοδήματα από τυχόν πωλήσεις οικοδομών, σε τιμή μεγαλύτερη της αντικειμενικής και έσοδα από άλλες δραστηριότητες. Τα πλεονάζοντα εισοδήματα χωρίζονται σε δύο μέρη. Το 40 % της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτής

⁷¹ Κορομηλάς Γ., «Πρακτικός οδηγός τεχνικών επιχειρήσεων. Πλήρης λογιστικός και φορολογικός οδηγός για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και κατασκευής δημοσίων και ιδιωτικών έργων», σελ. 41-42.

και μεγαλύτερης πραγματικής, προστίθεται στα τεκμαρτά. Το υπόλοιπο 60 % , φορολογείται με τις γενικές διατάξεις μόνο σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του, δηλαδή με τις κλίμακες του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 εάν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 εάν πρόκειται για νομικό. Η ημερομηνία πραγματοποίησης του εσόδου θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Σε περίπτωση όμως υπογραφής προσυμφώνου, εάν δε συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο εντός διετίας, ως χρόνος απόκτησης θεωρείται η ημέρα συμπλήρωσης της διετίας. Τα προσδιορισθέντα έσοδα φορολογούνται με ποσοστό 15% επί των εσόδων της τεχνικής εταιρείας. Σε περίπτωση πλημμελούς τήρησης ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτήν που ορίζει ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων ο συντελεστής διπλασιάζεται και γίνεται 30%. Τέλος, σε περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας μεταξύ των δαπανών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και του πραγματικού κόστους κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να προσ αυξήσει τους ανωτέρω συντελεστές κατά 60%.

4.3. Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ

Ακαθάριστο έσοδο⁷² των εργολαβικών επιχειρήσεων θεωρείται η αξία των εκτελεσθέντων έργων της χρήσης η οποία εξετάζεται. Ωστόσο αξία του έργου θεωρείται η δηλωθείσα. Τέλος τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων προκύπτουν, από τη χρήση συντελεστών στα ακαθάριστα έσοδα τους, με τους εξής συντελεστές:

- a. συντελεστής 10% σε εταιρείες που εκτελούν, δημόσια τεχνικά έργα και σε εταιρείες που εκτελούν έργα χωρίς τη χρήση ίδιων υλικών. Ως επιχειρήσεις που ασχολούνται με δημόσια έργα, νοούνται οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ηλεκτρολογικών και

⁷² Φλώρος, Α., «Φορολογική λογιστική. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση», σελ. 212-214.

μηχανολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων, οργανισμών, επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου. Στις περιπτώσεις των εταιρειών, που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων έργων, αφαιρούνται τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδά τους.

- b.** συντελεστής 12% για εκτέλεση ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες.
- c.** συντελεστής 25% σε εταιρείες που εκτελούν ιδιωτικά τεχνικά έργα και σε εταιρείες που εκτελούν έργα χωρίς τη χρήση ίδιων υλικών.

Σε περίπτωση πλημμελούς τήρησης ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτήν που ορίζει ο κώδικας βιβλίων και στοιχείων ο ισχύον στη συγκεκριμένη κατηγορία συντελεστής διπλασιάζεται. Τέλος, σε περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας μεταξύ των δαπανών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και του πραγματικού κόστους κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο. Υ. μπορεί να προσανξήσει τους ανωτέρω συντελεστές κατά 60%.

4.4. Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ

Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματός των εργολάβων, των υπεργολάβων και γενικά των επιτηδευματιών που ασχολούνται με την κατασκευή και την πώληση οικοδομών, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών και ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών. Με τον όρο ελάχιστο κόστος κατασκευής, εννοούμε το σύνολο των δαπανών ανέγερσης τόσο των υλικών όσο και της άμεσης εργασίας, που απαιτείται για τη κατασκευή του έργου. Δεν περιλαμβάνονται δηλαδή οι ασφαλιστικές εισφορές, η αμοιβή του μηχανικού

και οι δαπάνες προς το δημόσιο (άδεια ανεγέρσεως κ.λπ.). Για τον προσδιορισμό αυτού του κόστους ορίζονται διάφορες μεταβλητές⁷³:

- Καθαρό Κόστος Κατασκευής Οικοδομής (Κ.Κ.Ο.), είναι το κόστος που περιλαμβάνει την αξία αγοράς των υλικών με Φ.Π.Α. (όταν δεν είναι εκπιπτόμενος) και την αμοιβή της εργασίας του εργολάβου χωρίς Φ.Π.Α. και τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
- Κόστος Εκκίνησης (Κ.Ε.) είναι το προκαθορισμένο κόστος κατασκευής, ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής προτού εφαρμοστούν σε αυτό οι συντελεστές αυξομείωσης.
- Μέγεθος Οικοδομής (Μ.Ο.) είναι το σύνολο των κύριων χώρων και γενικά των χώρων της οικοδομής που περιλαμβάνονται στο συντελεστή δόμησης του οικοπέδου. Στο ποσό περιλαμβάνονται και οι βοηθητικοί χώροι, που κοστολογικά είναι ισοδύναμοι των κυρίων χώρων, πολλαπλασιαζόμενοι με τους συντελεστές αναγωγής βοηθητικών χώρων.
- Συντελεστές Αναγωγής Βοηθητικών Χώρων (Σ.Α.Β.), είναι οι συντελεστές που ανάγουν τους βοηθητικούς χώρους σε ισοδύναμους.
- Συντελεστές Αυξομείωσης (Σ.Α.) είναι οι συντελεστές που πολλαπλασιαζόμενοι επί το γινόμενο του κόστους εκκινήσεως και το μέγεθος οικοδομής και προσδιορίζουν το κόστος κατασκευής. Ως συντελεστές αυξομείωσης, ορίζονται οι εξής:

- Συντελεστής Μεγέθους (Σ.Μ.)
- Συντελεστής Όψεως (Σ.ΟΨ.)
- Συντελεστής Πολυτέλειας (Σ.Π.)

Τα κτήρια διακρίνονται σε οκτώ κατηγορίες:

1. Κτήρια με χρήση την κατοικία, πλην μονοκατοικιών
2. Μονοκατοικίες
3. Κτήρια γραφείων, καταστημάτων
4. Σταθμοί αυτοκινήτων, βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτήρια

⁷³ Ο.π. σελ. 223-225.

5. Γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια αποθήκες
6. Ξενοδοχεία – νοσηλευτήρια
7. Εκπαιδευτήρια
8. Μουσεία και λοιπά κτήρια

Με την ολοκλήρωση των εργασιών ο υπόχρεος συντάσσει και υποβάλλει τελικό πίνακα, με τα τελικά κόστη των επί μέρους εργασιών, τη συνολική αξία των εκδοθέντων στοιχείων και τα στοιχεία των εργολάβων. Επιτρέπεται η χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών σε ποσοστό έως 20%, του συνολικού κόστους. Ο ανωτέρω χειρισμός δεν ισχύει για επιτηδευματίες που απασχολούν δικό τους τεχνικό προσωπικό. Η ανακρίβεια στα στοιχεία του τελικού πίνακα, επιφέρει πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς του Φ.Π.Α. μεταξύ δήλωσης. - Εάν το ελάχιστο κόστος κατασκευής της επί μέρους εργασίας όπως αυτό προσδιορίστηκε, βάσει της παραπάνω μεθόδου, δεν καλύπτεται από το άθροισμα των σχετικών με τις εργασίες αυτές παραστατικών, που εκδόθηκαν από τον εργολάβο, το επί πλέον ποσό προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα του εργολάβου. Από το ελάχιστο κόστος κατασκευής των επί μέρους εργασιών, του τελικού πίνακα αφαιρείται το ποσό των παραστατικών, που αναφέρεται σε αγορές υλικών, μεταφορές και λοιπές υπηρεσίες που καταβλήθηκαν από τον ιδιοκτήτη της οικοδομής και δεν εκδόθηκαν από τον εργολάβο. (Παραθέτουμε τους πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος κατασκευής κάθε έργου ΠΟΛ.1277/1994 στο ΤΜΗΜΑ Β' του παραρτήματος).

4.5. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥΣ

Δεν υπάγονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό των εισοδημάτων τους οι επιτηδευματίες που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας. Στις εταιρείες αυτές περιλαμβάνεται και η Δημόσια επιχείρηση Πολεοδομίας και Στέγασης (Δ.Ε.ΠΟ.Σ.) σε ότι αφορά τα έσοδα της, από πωλήσεις οικοδομών

στα ομογενειακά χωριά.. Τα φορολογητέα εισοδήματα των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζονται λογιστικά.

4.6. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗ ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΜΕΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Όπως αναφέρθηκε, ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μία πώληση ακινήτου θεωρείται από τη φορολογική αρχή, ο χρόνος σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Αυτή η πρακτική δημιουργεί πρόβλημα σε μια ομάδα δικαιοπραξιών. Αυτές είναι οι πωλήσεις μη αποπερατωμένων ακινήτων. Περιπτώσεις δηλαδή, που ο αγοραστής δέχεται έναντι μειωμένου τιμήματος πώλησης να αγοράσει ένα ακίνητο, του οποίου δεν έχει ολοκληρωθεί η κατασκευή του. Συχνές είναι και οι φράσεις που περιγράφουν το φαινόμενο αυτό όπως «πουλάω απ' τα σχέδια», «πουλάω απ' τα μπετό». Εάν την ημερομηνία της σύνταξης του οριστικού συμβολαίου υπολογίσουμε το σύνολο των εσόδων που προκύπτουν από αυτή, θα διαταραχθεί η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων, δεδομένου ότι οι επόμενες της σύνταξης του συμβολαίου χρήσεις και έως τη χρήση αποπεράτωσης, η τεχνική εταιρεία θα παρουσιάζει μόνο έξοδα. Για να αποφευχθεί ο κίνδυνος αυτός το υπουργείο οικονομικών έχει κάνει δεκτό, μέσω της απόφασης 1035038/10347/11.4.2003 ένα ειδικό λογιστικό χειρισμό με τη χρήση μεταβατικών λογαριασμών του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου. Πιο συγκεκριμένα, καταχωρείται το σύνολο ενός προϋπολογιστικού κόστους στη χρέωση του λογαριασμού 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και στην πίστωση λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής». Ως προϋπολογιστικό κόστος, ορίζεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής του άρθρου 35 που υπολογίζεται με τεκμαρτό τρόπο. Κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου, οι δαπάνες που θα πραγματοποιούνται καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 58 «λογαριασμοί περιοδικής κατανομής» και τυχόν διαφορές θα καταλήγουν στο λογαριασμό 82 «έκτακτα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων».

Μία πιθανή περίπτωση θα μπορούσε να ήταν μία ανώνυμη τεχνική εταιρεία ξεκίνησε την ανέγερση οικοδομής το έτος 2008 συνολικού εμβαδού 1.000 τμ., η αποπεράτωση της οποίας έγινε το 2009. Το 2007 πωλήθηκαν διαμερίσματα συνολικής επιφάνειας 500 τμ., 300 τμ. το 2008, και τα υπόλοιπα 200 τμ. το 2009.

Το προϋπολογιστικό κόστος βάσει του ελάχιστου κόστους κατασκευής ήταν 600 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, ενώ το οριστικό (πραγματικό) κόστος κατασκευής διαμορφώθηκε τελικά σε 800 ευρώ το τμ. Προς διευκόλυνση θεωρούμε ότι όλα τα διαμερίσματα πωλήθηκαν αντί 1.200 ευρώ το τμ.

4.7. ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Μια εργολαβική εταιρεία όπως και οι υπόλοιπες εταιρείες μπορούν να λάβουν διαφορετικές μορφές, που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία. Η επιλογή της εταιρικής μορφής, από τον επενδύτη αποτελεί μία κατεξοχήν κρίσιμη επιχειρηματική απόφαση. Κάθε εταιρική μορφή έχει τα δικά της χαρακτηριστικά, που την οδηγούν σε διαφορετικές υποχρεώσεις και δικαιώματα. Εξαιρέση δεν αποτελεί ούτε η φορολογική νομοθεσία, που επιφυλάσσει διαφορετική αντιμετώπιση κάθε φορά αναλόγως της εταιρικής μορφής του υποκειμένου. Έτσι επιχειρείται μία παρουσίαση των βασικών εταιρικών μορφών, καθώς και οι τρόποι εξεύρεσης των εισοδημάτων τους. Τελικός στόχος είναι η παρουσίαση του τρόπου με τον οποίο τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται. Ιδιαίτερη έμφαση δίδεται στα εισοδήματα που προέρχονται από τεχνικά έργα. Οι εταιρικές μορφές που εξετάζονται είναι οι εξής⁷⁴:

⁷⁴ Πομόνης Ν., «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων», σελ. 275-279.

4.7.1. Ατομικές Εταιρείες

Τα εισοδήματα της ατομικής επιχείρησης φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 9. Στην περίπτωση που η ατομική επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, επιτρέπεται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα δηλούμενα κέρδη από τεχνικές δραστηριότητες, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν από τα τεκμαρτά αθροιζομένων με το 40 % της διαφοράς δηλωθέντων - τεκμαρτών. Κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση του αφορολόγητου αποθεματικού, αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του έτους διάθεσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό φορολογείται κατά τις γενικές διατάξεις, δηλαδή με βάση τη κλίμακα του άρθρου 9.

4.7.2. Ομόρρυθμες Εταιρείες - Ετερόρρυθμες Εταιρείες

Κατά τις γενικές διατάξεις στα εισοδήματα των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις εταίρους. Η επιχειρηματική αυτή αμοιβή ορίζεται σε 50% των κερδών της εταιρείας⁷⁵. Συνεπώς, με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή από τη μία (22%) για το 50% των κερδών της ομόρρυθμης και την πρόσθεση του άλλου 50% στα λοιπά εισοδήματα των φυσικών προσώπων που την απαρτίζουν (μέσω της κλίμακας του άρθρου 9) από την άλλη, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Όσο αφορά τα εισοδήματα τεχνικών ομόρρυθμων εταιρειών που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ισχύει αναλόγως, όταν τα δηλούμενα κέρδη από τεχνικές δραστηριότητες, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν, από τα τεκμαρτά αθροιζομένων με το 40% της διαφοράς δηλωθέντων τεκμαρτών. Το υπόλοιπο 60% σχηματίζει αφορολόγητο αποθεματικό και σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του ενσωματώνεται στα εισοδήματα της ομόρρυθμου στην οικεία χρήση.

⁷⁵ Καβαλάκης Γ., «Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», σελ. 51-52.

4.7.3. Κοινοπραξίες

Στις κοινοπραξίες η φορολόγηση γίνεται με την εφαρμογή του συντελεστή 29% στα δηλούμενα κέρδη, όταν τα δηλούμενα κέρδη από τεχνικές δραστηριότητες, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών, τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν από τα τεκμαρτά αθροιζομένων με το 40% της διαφοράς δηλωθέντων τεκμαρτών. Με το 60% που απομένει σχηματίζεται αφορολόγητο αποθεματικό, που φορολογείται όταν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί. Απαιτείται διαφορετικός χειρισμός στη φορολόγηση των κερδών αναλόγως του είδους των προσώπων που συμμετέχουν στην κοινοπραξία ως εξής: Όταν τα μέλη της κοινοπραξίας είναι ομόρρυθμες εταιρείες, στο σύνολο των τεκμαρτών κερδών προστίθεται και το 40% της διαφοράς δηλωθέντων - τεκμαρτών και επί του συνόλου εφαρμόζεται ο οικείος συντελεστής. Το υπόλοιπο αφορολόγητο αποθεματικό, φορολογείται αυτοτελώς στο όνομα του νομικού προσώπου. Όταν τα μέλη της κοινοπραξίας είναι ανώνυμες εταιρείες, από τα πραγματικά κέρδη θα αναιρεθούν τα φορολογηθέντα στην κοινοπραξία (ως τεκμαρτά) και από τα απομένοντα αφορολόγητα θα φορολογηθεί το 40%, μαζί με τα κέρδη από κάθε άλλη πηγή της Α.Ε.

4.7.4. Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης

Αντικείμενο του φόρου για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από τη δραστηριότητά της. Η φορολόγηση των κερδών γίνεται με την εφαρμογή του ανάλογου συντελεστή στα ποσά που απομένουν μετά την αφαίρεση από τα συνολικά καθαρά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα, διαχειριστές και εταίρους μέχρι τον αριθμό των τριών με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρείας. Μετά τη χρήση 2002 καταργήθηκε η επιχειρηματική αμοιβή και προβλέπεται ότι μισθός και απολαβές που καταβάλλονται από την εταιρεία σε εταίρους της, αυτή θα αποτελεί εισοδήματα από εμπορικές

επιχειρήσεις⁷⁶. Απαραίτητη προϋπόθεση για να ισχύσει ο ανωτέρω χειρισμός είναι να πληρωθούν οι αναλογούσες ασφαλιστικές κρατήσεις σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του Ι.Κ.Α. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής φορολογείται στο όνομα των δικαιούχων διαχειριστών εταίρων. Με την επιβολή και του φόρου στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών, των εταίρων που συμμετέχουν σε αυτές. Τα καθαρά κέρδη των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων υπολογίζονται λογιστικώς με βάση το άρθρο 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και όχι τεκμαρτά σύμφωνα με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων εξακολουθεί να προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994. Σε περίπτωση ζημιών, δεν παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς τους σε επόμενη χρήση.

4.7.5. Ανώνυμες Τεχνικές Εταιρείες

Αντικείμενο του φόρου για τις ανώνυμες εταιρείες είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από τη δραστηριότητά τους. Ο ανωτέρω φόρος εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών υπολογίζεται πριν από τη διανομή των κερδών επί του συνολικού εισοδήματος. Η διανομή των κερδών όποια μορφή και αν έχει: μερίσματα μετόχων, πρόσθετες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικού συμβουλίου, διανέμεται μετά την αφαίρεση του φόρου από τα συνολικά κέρδη. Τα καθαρά κέρδη των ανωνύμων, που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων υπολογίζονται λογιστικώς με βάση το άρθρο 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και όχι τεκμαρτά σύμφωνα με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων εξακολουθεί να προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994. Σε περίπτωση ζημιών, όπως και στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, δε παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς τους σε επόμενη χρήση.

⁷⁶ Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2010 - Φορολογική Επιθεώρηση, Τόμος Α', σελ. 65.

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Φ/ΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ
Ατομικές επιχειρήσεις,	Αρχική ένταξη στην β' κατηγορία	Τεκμαρτός προσδιορισμός κερδών
Πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ. Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες Αστικές Εταιρείες, Κ/Ξ) στις οποίες δεν συμμετέχουν Α.Ε, Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα άρθρου 101, παρ. 1 ν. 2238/1994	Αρχική ένταξη στην β' κατηγορία	Τεκμαρτός προσδιορισμός κερδών
Πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ. Φ. Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες Αστικές Εταιρείες, Κ/Ξ) στις οποίες συμμετέχουν Α.Ε., ΕΠΕ.	γ' κατηγορία βιβλίων	Τεκμαρτός προσδιορισμός κερδών
Α. Ε., Ε. Π.Ε., συνεταιρισμοί και λοιπά νομικά πρόσωπα άρθρου 101 παρ. 1 ν. 2238/1994 καθώς και κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα παραπάνω πρόσωπα	γ' κατηγορία βιβλίων	Λογιστικός προσδιορισμός κερδών

Πίνακας 11: Κατηγορίες Βιβλίων Τεχνικών Επιχειρήσεων.

Τύπος Επιχείρησης	Φορολογικοί Συντελεστές
Ατομικές Εταιρείες	Κλίμακα άρθρου 9
Ομόρρυθμες Εταιρείες - Ετερόρρυθμες Εταιρείες	22 %
Κοινοπραξίες	29%
Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης	29 %
Ανώνυμες Τεχνικές Εταιρείες	29 %

Πίνακας 12: Φορολογικοί Συντελεστές Τεχνικών Επιχειρήσεων.

4.8. ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Υπήρξε μία ευνοϊκή ρύθμιση με το άρθρο 3 του ν. 2954/2001, για τη φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών των τεχνικών επιχειρήσεων. Με τον όρο αφορολόγητα εννοούμε στη συγκεκριμένη περίπτωση, το μέρος του 60% της διαφοράς μεταξύ πραγματικών και λογιστικών κερδών, που δεν διανεμήθηκαν. Ο νόμος αυτός δίνει τη δυνατότητα εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης με συντελεστή 17,5%. Η ρύθμιση αυτή ίσχυε για αποθεματικά που εμφανίζονται στον τελευταίο ισολογισμό προ της δημοσίευσής του νόμου, στις 30.11.2001 . Επίσης, ρυθμίζεται ρητά η απαγόρευση επιστροφής του φόρου για το υπόλοιπο 40% της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού εισοδήματος και πραγματικού, που δόθηκε κατά τη χρήση της πραγματοποίησης των εσόδων. Μετά την καταβολή του 17,5% τα αποθεματικά καταχωρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς και θεωρείται ότι έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση⁷⁷ για αυτά. Γεγονός που τους επιτρέπει να διανεμηθούν, κεφαλαιοποιηθούν ή να εξαχθούν στο εξωτερικό χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

⁷⁷ Ο.π., σελ. 87.

5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΤΗΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.

Από την ανάλυση της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, γίνεται αντιληπτό ότι χρειάζονται αλλαγές, στον τρόπο τήρησης των βιβλίων του επιτηδευματία που έχει υιοθετήσει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα⁷⁸. Η δυσκολία τήρησης των βιβλίων προκύπτει από το γεγονός ότι το αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου είναι διαφορετικό, όταν τα βιβλία τηρούνται σύμφωνα με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και διαφορετικό όταν τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων. Προκειμένου ο επιχειρηματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, να προσδιορίσει ορθά τις φορολογικές του υποχρεώσεις πρέπει να ακολουθήσει κάποια πρόσθετα στοιχεία. Ο τρόπος τήρησης των στοιχείων αυτών περιγράφονται αναλυτικά στην ΠΟΛ. 1025/2005. Συγκεκριμένα οι πρόσθετες υποχρεώσεις αυτές είναι:

5.1. ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΙΝΑΚΑ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)

Ο πίνακας συντάσσεται εξωλογιστικά και περιέχει τα μεγέθη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου τόσο σε λογιστική, όσο και σε φορολογική βάση, καθώς και τη συμψηφιστική τους

⁷⁸http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm

διαφορά. Ένας τυχαίος πίνακας συμφωνίας λογιστικής - φορολογικής βάσης με τυχαία ποσά θα μπορούσε να είναι ο εξής⁷⁹.

Κ.Α. Λογ. Ε.Γ.Λ.Σ.	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	ΔΙΑΦΟΡΕΣ Χρέωση / Πίστωση	
60	4.000	3.800	-	-200
65	1.000	1.100	100	-
66	1.130	1.090	-	-40
68	1.600	1.200	-	-400
75	1.800	1.600	200	-
76	2.000	2.300	-	-300
83	3.000	1.200	1.800	-

Πίνακας 13: Ενδεικτικό Υπόδειγμα του Π.Σ.Λ.Φ.Β. (πολ.1025/2009).

5.2. ΤΗΡΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τηρείται υποχρεωτικά διακριτό φορολογικό μητρώο παγίων που εμφανίζεται: η φορολογική του αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις και η φορολογική αναπόσβεστη αξία. Δίνεται η δυνατότητα το φορολογικό μητρώο να τηρείται μαζί στο κύριο μητρώο (λογιστικό), αρκεί να υπάρχουν διακριτά τα ανωτέρω στοιχεία. Οι διαφορές μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων συμφωνούνται και καταχωρούνται στον πίνακα λογιστικής - φορολογικής βάσης.

5.3. ΣΥΝΤΑΞΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ

Στα πλαίσια των πρόσθετων υποχρεώσεων για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος είναι η σύνταξη⁸⁰:

- Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών
- Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

⁷⁹ Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2010 - Φορολογική Επιθεώρηση, Τόμος Α', σελ. 145-147.

⁸⁰ Ο.π. σελ.167-169.

Οι πίνακες συντάσσονται και καταχωρούνται στο βιβλίο Απογράφων και Ισολογισμού. Όλα τα στοιχεία των πινάκων πρέπει να προκύπτουν από λογαριασμούς που παρακολουθούνται διπλογραφικά. Πιο συγκεκριμένα αναφέρονται τρεις μέθοδοι παρακολούθησης που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά πάγιο τρόπο. Αυτοί είναι:

5.3.1. Τήρηση δύο αυτοτελών λογιστικών συστημάτων

Τήρηση δύο ξεχωριστών λογιστικών συστημάτων κύριου (λογιστικού) και βοηθητικού (φορολογικού). Αυτή η επιλογή συνεπάγεται τήρηση δύο ημερολογίων και καθολικών. Πάντως παρέχεται η δυνατότητα της μηνιαίας ή της ετήσιας συγκεντρωτικής ενημέρωσης για τα βοηθητικά βιβλία. Και στα δύο συστήματα υποχρεωτικά ακολουθείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών. Δίδεται επίσης η εναλλακτική του σχηματισμού ξεχωριστών οικονομικών καταστάσεων για τη βοηθητική διαχείριση, αντί του σχηματισμού πινάκων. Πάντως σε περίπτωση σχηματισμού των πινάκων η διαφορά των πρωτοβαθμίων λογαριασμών μεταξύ λογιστικού και φορολογικού συστήματος καταχωρείται στον πίνακα συμφωνίας λογιστικής - φορολογικής βάσης. Το βοηθητικό ημερολόγιο μπορεί να τηρηθεί ηλεκτρονικά και είναι αθεώρητο, ενώ το ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικού Καθολικού θεωρείται υποχρεωτικά.

5.3.2. Τήρηση συμπληρωματικού λογιστικού συστήματος

Τήρηση δύο ξεχωριστών λογιστικών συστημάτων κύριου (λογιστικού) και βοηθητικού (φορολογικού). Αυτή η επιλογή συνεπάγεται τήρηση δύο ημερολογίων και καθολικών. Η διαφορά με τα δύο αυτοτελή είναι ότι στο βοηθητικό σύστημα καταχωρούνται οι διαφορές και οι αντίστροφες των συναλλαγών που λογιστικοποιούνται στο κύριο σύστημα. Πάντως παρέχεται η δυνατότητα της μηνιαίας ή της ετήσιας συγκεντρωτικής ενημέρωσης για τα βοηθητικά βιβλία. Και στα δύο συστήματα υποχρεωτικά ακολουθείται το ίδιο

σχέδιο λογαριασμών. Δίδεται επίσης η εναλλακτική του σχηματισμού ξεχωριστών οικονομικών καταστάσεων για τη βοηθητική διαχείριση αντί του σχηματισμού πινάκων. Πάντως σε περίπτωση σχηματισμού των πινάκων το άθροισμα των πρωτοβαθμίων λογαριασμών μεταξύ λογιστικού και φορολογικού συστήματος καταχωρείται στον πίνακα συμφωνίας λογιστικής - φορολογικής βάσης. Το βοηθητικό ημερολόγιο μπορεί να τηρηθεί ηλεκτρονικά και είναι αθεώρητο, ενώ το ισοζύγιο Γενικού - Αναλυτικού Καθολικού θεωρείται υποχρεωτικά.

5.3.3. Τήρηση λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των διεθνών λογιστικών προτύπων

Η λογική αυτής της μεθόδου τήρησης των βιβλίων του επιτηδευματία, είναι η καταχώρηση και η παρακολούθηση τόσο των στοιχείων με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όσο και των στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία στα ίδια βιβλία αλλά σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα. Αυτό είναι εφικτό μέσω των λογαριασμών τάξεως του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου. Κατά τον σχηματισμό των αποτελεσμάτων χρήσης στο λογαριασμό Κ.Α. 86 «Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές των λογαριασμών τάξεως έχουμε στο ισοζύγιό μας τόσο τα λογιστικά όσο και τα φορολογητέα αποτελέσματα χρήσης.

5.4. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ Δ.Λ.Π.

5.4.1. Διαφορές στην αποτίμηση των αποθεμάτων

Οι διαφορές προκύπτουν από την αποτίμηση⁸¹, των μενόντων αποθεμάτων κυρίως των ιδιοπαραγόμενων ετοίμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη λόγω του διαφορετικού υπολογισμού του κόστους τους.

⁸¹ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786>

Οι διαφορές στο κόστος προκύπτουν από τη διάσταση των κανόνων αποτίμησης των διεθνών λογιστικών προτύπων και της φορολογίας. Για παράδειγμα το Δ.Λ.Π. 2 που ρυθμίζει τους κανόνες αποτίμησης των προϊόντων, προβλέπει ότι οι αποσβέσεις, κύριο στοιχείο του κόστους υπολογίζονται βάση της ωφέλιμης ζωής του χρησιμοποιούμενου παγίου. Κατά το άρθρο 28 του κώδικα βιβλίων και στοιχείων η φορολογική νομοθεσία υπολογίζει το ίδιο στοιχείο του κόστους με άλλο τρόπο. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται σύμφωνα με το Π. Δ. 299/2003 με προκαθορισμένους δηλαδή συντελεστές. Ο επιτηδευματίας όμως υπολογίζει το κόστος του σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Οι διαφορές όμως που προκύπτουν ανάμεσα στα δύο συστήματα υπολογισμού απεικονίζονται στον πίνακα συμφωνίας λογιστικής φορολογικής διαφοράς. Παρόλα αυτά δεν αναπροσαρμόζεται η αξία των μενόντων στα αποθέματα που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

5.4.2. Διαφορές στην αποτίμηση των συμμετοχών

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιτρέπουν την αποτίμηση των μετοχών των συμμετοχών των μη εισηγμένων εταιρειών στο χρηματιστήριο, του εξεταζόμενου επιτηδευματία στην τιμή κτήσης τους. Η φορολογική νομοθεσία όμως, μέσω του άρθρου 28 του κώδικα βιβλίων και στοιχείων προβλέπει οι συγκεκριμένες συμμετοχές να αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της κτήσης και της τρέχουσας. Τέλος η ανακριβής σύνταξη του λογαριασμού φορολογικών αποτελεσμάτων αποτελεί λόγο ανακρίβειας των φορολογικών βιβλίων.

Οι λύσεις που δόθηκαν από το φορολογικό νομοθέτη, στις πρώτες χρήσεις εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων, αναφορικά με τον καθορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών που τα εφάρμοσαν, δείχνουν μάλλον επιφυλακτικότητα. Οι λογιστικοί χειρισμοί που υιοθέτησε, έδειξαν ότι η φορολογική αρχή προτιμά να διατηρήσει τους κανόνες αποτίμησης και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των επιτηδευματιών ως

αυτοί είχαν πριν εφαρμοστούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Ωστόσο ο φορολογικός νομοθέτης δείχνει κάποια διάθεση προσέγγισης στο νέο τρόπο σκέψης. Υπάρχουν κάποιες πρωτοβουλίες μεγαλύτερης ελευθερίας των φορολογουμένων. Ένα παράδειγμα είναι η αλλαγή του τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων από το Π. Δ. 100/1998 στο Π.Δ. 299/2003. Με το προεδρικό διάταγμα 100/1998 ορίζονται συγκεκριμένοι συντελεστές αποσβέσεων, ενώ στο προεδρικό διάταγμα 299/2003 υιοθετούνται μικροί και μεγάλοι συντελεστές αποσβέσεων. Η δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο συντελεστών αποσβέσεων, του μικρού ή του μεγάλου, από τους επιτηδευματίες είναι ένα βήμα μεγαλύτερης ελευθερίας στην άσκηση εταιρικής πολιτικής. Ωστόσο, αυτό απέχει πολύ από τη μέθοδο που προτείνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, η διοίκηση της εταιρείας πρέπει να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή του παγίου της καθώς και μία πρόβλεψη της υπολειμματικής του αξίας όταν αυτό πάψει να χρησιμοποιείται για τους παραγωγικούς σκοπούς της εταιρείας. Οι αποσβέσεις του παγίου αυτού υπολογίζονται εάν από την αξία κτήσης του αφαιρεθεί η υπολειμματική του αξία και το υπόλοιπο διαιρεθεί με την ωφέλιμη ζωή του. Εύλογη είναι η διαφορά μεταξύ των τρόπων που προτείνονται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και των «προσαρμοσμένων» σε αυτά τρόπων προσδιορισμού του εισοδήματος από τη φορολογική αρχή. Ακόμη πιο εύλογος είναι ο δισταγμός των φορολογικών αρχών να παραχωρήσουν τόσο μεγάλη ελευθερία στους επιτηδευματίες «ορισμού» των αποτελεσμάτων τους. Όμως όσο, η μετάβαση από την αρχή της συντηρητικότητας στις τρέχουσες αξίες, ενθαρρύνονται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα τόσο μεγαλύτερη ελευθερία παρέχεται στους επιτηδευματίες στον ορισμό της εταιρικής τους πολιτικής και τόσο ο φορολογικός νομοθέτης θα αναγκάζεται να προσαρμοστεί. Ωστόσο τα Δ.Λ.Π. δεν αναμένεται να γίνουν πλήρως αποδεκτά για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης από τις αρχές, πριν διασφαλιστεί η μειωμένη δυνατότητα φοροαποφυγής, στα πλαίσια των νέων λογιστικών αρχών. Όταν θα συμβεί αυτό

οι επιτηδευματίες θα απαλλαγούν από την υποχρέωση τήρησης δύο «παράλληλων» λογιστικών συστημάτων, ενός για τις ανάγκες της εμπορικής και ενός για τις ανάγκες της φορολογικής νομοθεσίας. Κάτι τέτοιο, θα σημάνει μείωση του διοικητικού κόστους των επιχειρήσεων αλλά και της ταλαιπωρίας του να επαναυπολογίζουν τα αποτελέσματά τους. Ο δρόμος για να οδηγηθούμε σε αυτή την εξέλιξη είναι πολύ μακρύς και δύσβατος. Θα απαιτηθούν πολλές τροποποιήσεις στο σύνολο της φορολογικής νομοθεσίας, τόσο των διατάξεων του κώδικα βιβλίων και στοιχείων όσο και της φορολογίας εισοδήματος και του φόρου προστιθέμενης αξίας. Ωστόσο διαφαίνεται η τάση υποχρεωτικής υιοθέτησης των διεθνών λογιστικών προτύπων, από τις εισηγμένες εταιρείες του Χρηματιστηρίου Αθηνών να εξαπλώνεται και στις άλλες επιχειρήσεις της χώρας. Μία γενικότερη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων αναμένεται να δώσει ώθηση στην ταχύτερη σύγκλιση των προτύπων αυτών με τη φορολογία. Περαιτέρω ώθηση, παρόμοια με αυτή που τελικά οδήγησε στην υποχρεωτική υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στη χώρα μας είναι μία αναμενόμενη νομοθετική πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προς την κατεύθυνση αυτή. Ας ελπίσουμε ότι οι εθνικές φορολογικές νομοθετικές πρωτοβουλίες θα προλάβουν τις ανωτέρω εξελίξεις και θα παρουσιάσουν ένα σύγχρονο και αξιόπιστο σύστημα φορολόγησης των επιτηδευματιών.

6. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ

6.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

6.1.1. Ακαθάριστα έσοδα εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων

Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του νέου άρθρου 34, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, ορίζεται η έννοια των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων τεχνικών έργων, ορίζονται τα ακόλουθα⁸²:

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

⁸² Κάπος Μ., «Φορολογία Τεχνικών Επιχειρήσεων», σελ.102-104.

- Με τις νέες διατάξεις, απαλείφθηκαν τα σχετικά εδάφια με τα οποία ορίζονταν ποιες περιπτώσεις εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρεία ή κοινοπραξία δεν θεωρούνται 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 δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) με αποτέλεσμα η κάθε μία επιχείρηση που συμμετέχει στην κατασκευή του έργου να φορολογείται τελικά για τα κέρδη που αποκτά από το μέρος του έργου που εκτελεί η ίδια (π.χ. υδραυλικά, ηλεκτρολογικά κ.λπ.).
- Επισημαίνεται επίσης ότι, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσαυξάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

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

6.1.2. Καθαρά κέρδη εργοληπτικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων

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

- Τα καθαρά κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων δημοσίων έργων, προσδιορίζονται λογιστικά (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31), εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν τα ακόλουθα:
 - Για τα δημόσια τεχνικά έργα 10% στα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του νέου άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, δηλαδή στα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά, τα οποία αποτελούν έσοδα της χρήσης στην οποία αποδίδονται.
 - Ο πιο πάνω συντελεστής καθαρού κέρδους διπλασιάζεται στην περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτή που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς και στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των τεχνικών επιχειρήσεων κριθούν ανακριβή και διαμορφώνεται σε 20%.
 - Ειδικά, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των εν λόγω επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή, ο πιο πάνω συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40% και διαμορφώνεται σε 14%.
- Επίσης, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Στις

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

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

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

Πίνακας 14: Συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994. Με τις νέες διατάξεις επεκτείνεται ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών σε όλα τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κ.λπ.) που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων και στα οποία συμμετέχει ένα τουλάχιστον νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε.). Με τις προϊσχύσασες διατάξεις ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών περιοριζόταν μόνο στις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε.).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994, για νομοτεχνικούς λόγους, ως ακολούθως: «Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 34».

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

Οι ανωτέρω διατάξεις, έχουν εφαρμογή για δημόσια τεχνικά ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά.

6.1.3. Μεταβατικό στάδιο

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

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	ΕΡΓΑ ΑΝΑΛΗΦΘΕΝΤΑ ΜΕΧΡΙ 31.12.2006	ΕΡΓΑ ΑΝΑΛΗΦΘΕΝΤΑ ΑΠΟ 1.1.2007
Ατομικές επιχειρήσεις, Ο.Ε., Ε.Ε.,	Τεκμαρτός	Λογιστικός

Αστικές εταιρίες, Κ/Ξ στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 Ν. 2238/1994	προσδιορισμός	προσδιορισμός
Α.Ε., Ε.Π.Ε., Συνεταιρισμοί, λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 Ν. 2238/1994, καθώς και Κ/Ξ στις οποίες συμμετέχουν τα παραπάνω πρόσωπα*	Λογιστικός προσδιορισμός	Λογιστικός προσδιορισμός



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

Πίνακας 15: Τεκμαρτός και λογιστικός προσδιορισμός τεχνικών έργων μετά το 2007.

6.1.3.1. Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων

Στις περιπτώσεις που προβλέπεται ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών σύμφωνα με τις νέες διατάξεις και υπάρχουν επίσης συνεχιζόμενα έργα τα οποία έχουν αναληφθεί μέχρι την 31.12.2006 ή η άδεια ανέγερσης οικοδομής έχει εκδοθεί πριν την 1.1.2007, η παρακολούθηση των λογαριασμών εσόδων και εξόδων θα πρέπει να διαχωρίζεται σε λογαριασμούς νέων και παλαιών έργων αφού για τα παλαιά έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιορισθεί τεκμαρτά σύμφωνα με τις παλαιές διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994.

6.1.3.2. Συμψηφισμός ζημιάς κλάδου νέων έργων

Κατά μία άποψη , όπως αυτή είχε εκφραστεί παλαιότερα με άρθρα σε λογιστικά – φορολογικά περιοδικά, η ζημία του κλάδου νέων έργων πρέπει να συμψηφισθεί με τα τεκμαρτά κέρδη του κλάδου παλαιών έργων. Το ίδιο ακριβώς θα συνέβαινε σε τεχνική και εμπορική εταιρία όπου η ζημία του κλάδου εμπορίας θα συμψήφιζε τα τεκμαρτά κέρδη του τεχνικού κλάδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994. Πιστεύουμε ότι η άποψη του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, δυστυχώς θα είναι αντίθετη και θα εκφρασθεί όπως ακριβώς είχε εκφρασθεί και για τα παλαιά και νέα έργα των τεχνικών επιχειρήσεων νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του

άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, όταν εφαρμόσθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος (από 1.1.2002 και μετά), με την ερμηνευτική εγκύκλιο Α.Π. 1035038/10347/Β0012.

6.1.4. Συντελεστές φορολογίας τεχνικών επιχειρήσεων

6.1.4.1. Ατομικές επιχειρήσεις

Το φορολογητέο εισόδημα των ατομικών τεχνικών επιχειρήσεων φορολογείται με την εκάστοτε ισχύουσα κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994⁸³.

6.1.4.2. Ομόρρυθμες – ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου

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

Μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες αστικού δικαίου, από 25% που ήταν για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1.1.2005 σε 24% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1.1.2005, 22% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1.1.2006 και 20% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1.1.2007 και μετά.

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

Πίνακας 16: Ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες αστικού δικαίου.

⁸³ Κορομηλάς Γ., «Πρακτικός οδηγός τεχνικών επιχειρήσεων. Πλήρης λογιστικός και φορολογικός οδηγός για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και κατασκευής δημοσίων και ιδιωτικών έργων», σελ.176-178.

6.1.4.3. Κοινοπραξίες

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

Μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι κοινοπραξίες καθώς και οι αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, από 35% που ήταν για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1.1.2005 σε 32% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την 1.1.2005, 29% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1.1.2006 και 25% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1.1.2007 και μετά.

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

Πίνακας 17: Ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται οι κοινοπραξίες καθώς και οι αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

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

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

Μειώνεται σταδιακά ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, από 35% που ήταν για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1.1.2005 σε 32% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την 1.1.2005, 29% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από την 1.1.2006 και 25% για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν από 1.1.2007 και μετά.

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΠΡΙΝ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΠΟΥ ΑΡΧΙΣΑΝ ΑΠΟ

	ΤΗΝ 1.1.2005	ΤΗΝ 1.1.2005	ΤΗΝ 1.1.2006	ΤΗΝ 1.1.2007
ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ Ν. 2238/1994	35%	32%	29%	25%

Πίνακας 18: Φορολογικός συντελεστής που φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα.

6.2. ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

6.2.1. Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ως ακολούθως: «1. Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου».

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, τα τρία πρώτα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αντικαταστάθηκαν ως ακολούθως, Στην τρίτη κατηγορία⁸⁴:

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

⁸⁴ Πομόνης Ν., «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων», σελ. 195-198.

οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

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

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

- a.** Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975, καθώς και ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με εξαίρεση τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.
- b.** Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ως ακολούθως: «Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, οι νέοι επιτηδευματίες κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων του προεδρικού διατάγματος 518/1989 (Φ.Ε.Κ. 220/Α')».

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006, στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.),

τα όρια τήρησης βιβλίων αντικαθίστανται και προστίθενται στην παράγραφο αυτή δεύτερο, τρίτο και τέταρτο εδάφιο ως ακολούθως:

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

Πίνακας 19: Όρια τήρησης βιβλίων.

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

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

- a.** Τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση

οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

- b.** Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών για όλες τις δραστηριότητές τους, εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- c.** Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες που σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.
- d.** Οι λοιπές τεχνικές επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων εφ' όσον υπερβούν το όριο ακαθαρίστων εσόδων για την ένταξη στην Γ' κατηγορία. (1.500.000,00 ευρώ) με εξαίρεση:
 - a)** τις ομόρρυθμες εταιρείες,
 - b)** τις ετερόρρυθμες εταιρείες,
 - c)** τις κοινωνίες αστικού δικαίου,
 - d)** τις αστικές εταιρείες,
 - e)** τις κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και
 - f)** τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, οι οποίες για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2008 και μετά εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα 5.000.000,00 ευρώ.

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

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

6.3. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

6.3.1. Ακαθάριστα έσοδα

Με βάση και τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι, στην περίπτωση εργολαβικής κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτό και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται στις επιχειρήσεις που εκτελούν τα έργα.

6.3.2. Εισφορά δημοσίου έργου

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

6.3.3. Καθαρά κέρδη

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

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

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα

ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσυξάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

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

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

7. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

7.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Φοροδιαφυγή αποτελεί σοβαρό έγκλημα - απάτη σε βάρος του κράτους. Γενικά αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από τις φορολογικές Αρχές.

Η φοροδιαφυγή εκτός από ποινικό αδίκημα που μπορεί να σημειωθεί κατά παράβαση ή καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, θεωρείται και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά δεδομένου ότι το συνολικό ποσό αυτής θα κληθεί τελικά να επωμισθεί, με πρόσθετα κυβερνητικά μέτρα, το σύνολο των φορολογουμένων.

Είναι φανερό ότι τον τελευταίο καιρό παρατηρείται μια αύξηση της φοροδιαφυγής, κυρίως μέσω της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι μόνο στη χώρα μας αλλά και στην Ευρώπη. Το φαινόμενο της χρήσης αυτών των στοιχείων παρατηρείτε σε όλους τους χώρους οικονομικής δραστηριότητας. Κύριος λόγος της χρησιμοποίησης των εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι η αποφυγή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων και σε ορισμένες περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών-φορολογικών ατασθαλιών που προέρχονται από την προσπάθεια των επιχειρήσεων να αποφύγουν την καταβολή φόρου (αυτό βέβαια έχει ως αποτέλεσμα να δοθούν οδηγίες προς τις ελεγκτικές αρχές για τον εντοπισμό και την εξάλειψη αυτών των φαινομένων).

7.1.1. Είδη φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή μπορεί να εμφανιστεί με πολλούς τρόπους και τεχνάσματα όπως π.χ.⁸⁵:

- Αποκρύπτοντας εισοδήματα από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου.
- Εμφανίζοντας υπερβολικές ή πλαστές δαπάνες ώστε να επωφεληθεί από εκπτώσεις φόρου.
- Δημιουργώντας πλασματικές εταιρείες.
- Καταστρατήγηση ευνοϊκής νομοθεσίας ειδικών σκοπών. κ.ά.

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται εύκολα σε εισοδήματα που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες ή εκμετάλλευση ακινήτων, λόγω της ευκολίας διασταύρωσης στοιχείων (δηλαδή σύγκριση εσόδου από τον ένα συμβαλλόμενο και δαπάνης από το άλλο), ενώ είναι δύσκολο να εντοπισθούν σε πηγές όπως από ελευθέρια επαγγέλματα. Στις εμπορικές επιχειρήσεις συνήθως η φοροδιαφυγή αντιμετωπίζεται με επιτόπου ελέγχους, αλλά και διασταυρώσεις. Στις περιπτώσεις που είναι δύσκολη η διασταύρωση, υπολογίζεται ένα τεκμαρτό εισόδημα⁸⁶, ενώ κατά καιρούς αναπροσαρμόζονται τα τεκμήρια διαβίωσης.

Η φοροδιαφυγή ανέρχεται στην Ελλάδα σε 30 δις ευρώ ετησίως, κάνοντας την πρωταθλήτρια στην παραοικονομία, και η μείωση της κατά 20 δις ευρώ θα μπορούσε να μειώσει τους φόρους που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι κατά ποσοστό 30%.

7.1.2. Επισημάνσεις

Επισημαίνεται ότι, λόγω της σοβαρότητας του αδικήματος, όλα τα κράτη θεσπίζουν ειδικές και βαριές κυρώσεις για την αποτροπή του. Αυτές

⁸⁵ Φινοκαλιώτης Κ., «Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς», σελ. 254-255.

⁸⁶ Το **τεκμαρτό εισόδημα** προκύπτει από υπολογισμούς που γίνονται βάσει δεδομένων, όπως είναι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες, η απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ακόμα και η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου. Αντιδιαστέλλεται λοιπόν με το πραγματικό εισόδημα.

συνήθως έχουν τριπλό χαρακτήρα δηλαδή πρόσθετη φορολογία υπό μορφή προστίμου, διοικητικές δεσμεύσεις π.χ. αποκλεισμό συμμετοχής σε εμπορικές πράξεις όπως δημοπρασίες δημοσίου, μη έκδοση διαβατηρίου κ.ά. καθώς και ποινικές όπως κράτηση, φυλάκιση με ότι επακόλουθα μπορεί να επιφέρουν, π.χ. σε πιστοποιητικά, βεβαιώσεις κ.λπ..

Ειδικότερα στην Ελλάδα με το νέο φορολογικό νόμο Ν.3943/2011 που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 66Α/31-03-2011 η φοροδιαφυγή θεσπίστηκε ως διαρκές έγκλημα και συνεπώς ως «συνεχές αυτόφωρο», που ανάλογα του ύψους του οφειλόμενου φόρου χαρακτηρίζεται ακόμα και κακούργημα επισύροντας κάθειρξη από 5 μέχρι 20 έτη.

Συγκεκριμένα ο παραπάνω νόμος προσδιορίζει το αδίκημα της φοροδιαφυγής στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- a. το αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο,
- b. το αδίκημα της παράλειψης υποβολής, ή ανακριβούς υποβολής φορολογικής δήλωσης,
- c. το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ⁸⁷ ή άλλων παρακρατούμενων φόρων και
- d. το αδίκημα της έκδοσης ή λήψης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

7.2. ΕΝΝΟΙΑ ΠΛΑΣΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις όπως ορίζονται από την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 πλαστά φορολογικά στοιχεία θεωρούνται αυτά που έχουν:

- Διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, χωρίς να έχει εγγραφεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας αρχής με τη σχετική πράξη θεώρησης του, εφόσον η μη καταχώρηση του στοιχείου γίνεται εν γνώσει του υπόχρεου.

⁸⁷ Ο λεγόμενος **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας**, είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε από το "Παράγωγο Δίκαιο" του Κοινοτικού Δικαίου στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παρόμοιος όμως φόρος υφίσταται και σε περίπου 30 κράτη εκτός Κοινότητας σε διάφορες ηπείρους.

- Το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή του αντίτυπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ιδίου στοιχείου.

7.3. ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Εικονικό φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. όπως καθορίζονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 παραποιείται όταν:

- Εκδίδεται για συναλλαγή που δεν υφίσταται ολικώς ή μερικώς αυτής ή για συναλλαγή που εκτελέστηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή κάποιο από αυτά είναι άγνωστο φορολογικό πρόσωπο (δηλαδή δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια υπηρεσία).
- Εκδίδεται ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία ή οποιασδήποτε άλλης μορφής επιχείρησης ή ακόμα και από φυσικό πρόσωπο το οποίο βέβαια αποδεικνύεται ότι είναι άσχετο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.
- Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται αξία κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται ως ανακριβή, ενώ τα στοιχεία στα οποία αναφέρεται αξία μεγαλύτερη της κανονικής θεωρούνται εικονικά για το μέρος της μεγαλύτερης αξίας.

Εν κατακλείδι τα πλαστά και τα εικονικά στοιχεία μπορούν να εντοπιστούν με τις κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

- Με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης.
- Με την έλλειψη στοιχείων διακίνησης.
- Με την έλλειψη φορτωτικών.
- Τον τρόπο πληρωμής.
- Το χρόνο έκδοσης των στοιχείων.

7.4. ΕΝΝΟΙΑ ΝΟΘΕΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Η έννοια της νόθευσης των φορολογικών στοιχείων είναι μια πράξη που αξιολογείται ως ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και είναι παρόμοια με τα πλαστά και τα εικονικά.

Η νόθευση των στοιχείων γενικά θεωρείται η εκ των υστέρων επέμβαση που γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο έκδοσης του στοιχείου ώστε να αλλοιώνεται το νόημα και το περιεχόμενο αυτού με σκοπό την εξαπάτηση. Για παράδειγμα σε ένα φορολογικό στοιχείο με αναγραφόμενη αξία 200 € προστίθεται ένα μηδενικό ακόμα και γίνεται 2000 € ενώ συγχρόνως διορθώνεται και η αξία αυτού ολογράφως.

7.5. ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η ΥΠ.Ε.Ε. προχώρησε στην καταγραφή ορισμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι οποίες μπορεί να αποτελούν ενδείξεις για το αν η ελεγχόμενη επιχείρηση διακινεί ή λαμβάνει εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία.

Παρακάτω παρουσιάζονται κάποιες επαληθεύσεις.

- ✓ **Έλεγχος ύπαρξης γνησίου στοιχείου διακίνησης.** Ελέγχεται εάν στο φορολογικό στοιχείο αξίας αντιστοιχεί κάποιο στοιχείο διακίνησης, εάν υπάρχει ελέγχετε η γνησιότητα του.
- ✓ **S Έλεγχος του τρόπου πληρωμής.** Η εξόφληση των εικονικών τιμολογίων είναι μεγάλης αξίας τότε μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στην εικόνα του ταμείου.
- ✓ **Έλεγχος του χρόνου έκδοσης του στοιχείου.** Συχνές είναι οι περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις καταφεύγουν στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη λήξη της χρήσης ή της περιόδου καταβολής του Φ.Π.Α. προκειμένου να μειώσουν την φορολογική τους υποχρέωση.

- ✓ **Έλεγχος της συνάφειας της δραστηριότητας του εκδότη με το αντικείμενο του τιμολογίου.** Πολλές φορές το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι διαφορετικό από τη δραστηριότητα του εκδότη.
- ✓ **Έλεγχος του προμηθευτή.** Ελέγχονται ειδικότερα οι περιπτώσεις που έχουν να κάνουν με το πρόσωπο του προμηθευτή όπως η πραγματοποίηση μεγάλης συναλλαγής με τον προμηθευτή, ο οποίος εμφανίζεται μόνο μια φορά στα βιβλία της επιχείρησης και η προμήθεια ειδών μεγάλης ποσότητας από προμηθευτή που βρίσκεται μακριά από την πόλη που εγκαθίσταται η επιχείρηση σε συνδυασμό με το τίμημα της συναλλαγής.
- ✓ **Έλεγχος των παγίων.** Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση λαμβάνει πλαστά στοιχεία για πάγια τα οποία είχε αγοράσει στο παρελθόν και τα οποία έχουν αποσβεστεί ολικώς προκειμένου να αποκτήσει από την αρχή το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων.
- ✓ **Οι αποθηκευτικοί χώροι και η ύπαρξη των πωληθέντων ως αποθέματα.** Ένας από τους σημαντικότερους ελέγχους είναι αυτός που έχει να κάνει με την αποθήκη της επιχείρησης. Διερευνάται εάν τα αποθέματα που εμφανίζονται, υπάρχουν στην αποθήκη της επιχείρησης μία δεδομένη χρονική περίοδο και αν είναι δυνατόν να χωρούν στο μέρος που διαθέτει.
- ✓ **Οι τιμές των αγαθών.** Όταν υπάρχει διαφορά στην τιμή αγοράς των αγαθών, σε τιμές μικρότερες από αυτές που επικρατούν στην αγορά.
- ✓ **Η τραπεζική δανειοδότηση.** Κίνητρο για τη λήψη πλαστού φορολογικού στοιχείου μπορεί να είναι και η δανειοδότηση από τράπεζα για την αγορά εμπορευμάτων.
- ✓ **Η αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ.** Τα στοιχεία που έχουν θεωρηθεί φέρουν μέσω της διάτρησης έναν τετραψήφιο κωδικό της ΔΟΥ που θεώρησε το στοιχείο. Εάν η Δ.Ο.Υ. είναι διαφορετική από αυτή που υπάγεται ο εκδότης, πρέπει να ερευνηθεί η πλαστότητα του στοιχείου. Επίσης ελέγχεται και η αυθεντικότητα και ύπαρξη του Α.Φ.Μ. του εκδότη.

- ✓ **Οι αλλοιώσεις των στοιχείων ή εγγραφών.** Τα στοιχεία που έχουν διορθώσεις, διαγραφές, ξυσίματα που εμφανώς αλλοιώνουν το περιεχόμενο τους ως προς την ημερομηνία, τις ποσότητες, τις αξίες κ.λπ.

7.6. ΤΕΧΝΑΣΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Ορισμένα από τα τεχνάσματα φοροδιαφυγής⁸⁸, στα οποία «αναγκάζονται» να υποπέσουν οι επιχειρήσεις με σκοπό τη μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης είναι τα εξής:

- Η εμφάνιση αυξημένου κόστους αγοράς πρώτων υλών και εμπορευμάτων και ιδίως από προμηθευτές που τηρούν βιβλία Αγορών.
- Η εμφάνιση εικονικών αγορών υλικών ή δαπανών παραγωγής με καταχώρηση τιμολογίων ανύπαρκτων προμηθευτών.
- Η μεταπώληση ακριβών πρώτων υλών, η αγορά και χρησιμοποίηση κατώτερων υλικών, χωρίς καταχώρηση της πώλησης και της αγοράς.
- Η υποτίμηση απογραφόμενων πρώτων υλών και εμπορευμάτων κατά το τέλος της χρήσης.
- Τα ηθελημένα αθροιστικά λάθη στην καταχώρηση της απογραφής λήξης των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων.
- Η έκδοση εικονικών πιστωτικών σημειωμάτων για εκπτώσεις που δήθεν έχουν χορηγηθεί, προμήθειες και άλλες αμοιβές με ανακριβή στοιχεία επωνυμίας ή διεύθυνσης των δικαιούχων.
- Ο μετασχηματισμός της ατομικής επιχείρησης σε εταιρική, με πρόσληψη εικονικών εταίρων ή μετόχων με σκοπό την κατάτμηση του εισοδήματος και φορολόγηση του με μικρότερους συντελεστές.
- Η έκδοση φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων, φορτωτικών κ.α.) με ανακριβή ή ανεπαρκή στοιχεία σχετικά με την ποιότητα των αγαθών, την διεύθυνση και το επάγγελμα του αγοραστή, τη διεύθυνση και το

⁸⁸ Φοροδιαφυγή είναι κάθε παράνομη πράξη του φορολογούμενου με την οποία επιδιώκει τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή την αποφυγή καταβολής του φόρου.

ονοματεπώνυμο του αποστολέα ή του παραλήπτη των διακινούμενων αγαθών.

- Η διακίνηση αγαθών κατά της νυχτερινές ώρες, χωρίς την έκδοση των προβλεπόμενων στοιχείων.
- Η αποτύπωση διαφορετικής ποσότητας ή αξίας του διατιθεμένου αγαθού στο αντίτυπο που παραδίνεται στον πελάτη με εκείνη που αναγράφεται στο στέλεχος των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.
- Η αλλοίωση μετέπειτα των φορολογικών στοιχείων, που εκδόθηκαν, ως προς την ημερομηνία έκδοσης τους, την ποσότητα και την αξία τους.

8. ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

8.1. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Από την ανάλυση του τρόπου τήρησης των βιβλίων προκειμένου να ικανοποιούν τόσο τη λογιστική όσο και φορολογική νομοθεσία φανερώνεται η μεγάλη απόκλιση μεταξύ των δύο συστημάτων. Ωστόσο η σύγκλισή τους είναι απαραίτητη προκειμένου να δημιουργηθεί ένα σταθερό, κατανοητό και ανταγωνιστικό φορολογικό περιβάλλον. Δεδομένου ότι η ισχύουσα λογιστική νομοθεσία έχει εισαχθεί από διεθνείς οργανισμούς (Ευρωπαϊκή Ένωση) και εξυπηρετεί τις σύγχρονες ανάγκες των ελληνικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στα πλαίσια του σύγχρονου διεθνοποιημένου επιχειρηματικού περιβάλλοντος, αυτή που πρέπει να μεταβληθεί είναι η φορολογική νομοθεσία. Η μεταβολή αυτή δεν είναι ούτε απλή ούτε εύκολη. Προκειμένου να πεισθούν οι φορολογικές αρχές, ώστε να προχωρήσουν στις αναγκαίες αλλαγές, πρέπει να διασφαλίσουν, ότι δεν θα προκληθεί εκτεταμένη φοροαποφυγή. Η φοροαποφυγή προκύπτει από τη διάθεση των Δ.Λ.Π. να παραχωρούν διάφορες «εξουσίες» στα διοικητικά συμβούλια σχετικά με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις τέτοιων «εξουσιών», είναι ο τρόπος αποτίμησης των παγίων στοιχείων και των αποσβέσεων αυτών ή ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων. Γενικά η ελευθερία σε διάφορα τέτοια θέματα, με δεδομένο τον τρόπο που λειτουργούν οι επιτηδευματίες στην Ελλάδα προκαλούν διστακτικότητα στις φορολογικές αρχές. Ωστόσο δεν είναι λογικό ούτε να συνεχίζεται η σημερινή κατάσταση, ούτε να περιμένουμε να αποκτήσουν

«φορολογική συνείδηση» οι φορολογούμενοι. Η λύση είναι μαζί με την αλλαγή της φορολογικής νομοθεσίας να προκληθεί και πλήρης αναδιάρθρωση των φορολογικών υπηρεσιών. Η αναδιάρθρωση των υπηρεσιών είναι αναγκαία και σε αυτό το πλαίσιο κινήθηκε ο ν. 3424/2005 που θέσπισε την Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή με την επωνυμία «Εθνική Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες». Επίσης η όλο και μεγαλύτερη χρήση του διαδικτύου (*taxisnet*) από τους φορολογούμενους έχει αποσυμφορήσει τις υπηρεσίες με αποτέλεσμα να οργανώνουν καλύτερα τα ελεγκτικά τους τμήματα. Πολύ χρήσιμη θα ήταν επίσης η συνεργασία με κράτη τα οποία έχουν μεγαλύτερη εμπειρία στην εφαρμογή των προτύπων. Πάντως μια πρόχειρη μεταβολή του φορολογικού συστήματος χωρίς αντίστοιχη οργάνωση των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, είναι βέβαιο ότι θα οδηγήσει σε σημαντική απώλεια εσόδων. Η απώλεια εσόδων με τη σειρά της θα οδηγήσει σε πλήθος ρυθμίσεων στη νομοθεσία, ως αντίδραση των αρχών, άρα σε μεγαλύτερη πολυνομία. Τέλος, οι μεταβολές που πρέπει να γίνουν στη φορολογική νομοθεσία είναι γνωστές, το μεγάλο στοίχημα όμως είναι εάν θα εφαρμοστούν προς όφελος τόσο της εθνικής οικονομίας όσο και της επιτυχίας των επιχειρήσεων.

8.2. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Στα πλαίσια αυτής της εργασίας αναδείχθηκε η πολυπλοκότητα και οι μεταβολές σε λογιστικό και φορολογικό επίπεδο του κλάδου των τεχνικών εταιρειών. Η παρούσα προσπάθεια είχε σκοπό, αφενός την παρουσίαση των μεταβολών που φέρνει η πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, στο κλάδο των κατασκευών και αφετέρου τη φορολογική μεταρρύθμιση, που προσπαθεί να προσδιορίσει τρόπους για να ακολουθήσει τη νέα πραγματικότητα. Στα πλαίσια της λογιστικής μεταβολής εξεταστήκαν τα δύο πρότυπα που κυρίως αφορούν τον κατασκευαστικό κλάδο το Δ.Λ.Π.11 και Δ.Λ.Π.31. Τα πρότυπα αυτά παρουσιάστηκαν τόσο θεωρητικά όσο και στην

εφαρμογή τους. Για την εξέταση της εφαρμογής τους επιλέχθηκαν στοιχεία, από τα δημοσιευμένα στοιχεία του κλάδου της χρήσης 2005, ώστε να προσδιορισθεί ποσοτικά η μετάβαση από το καθεστώς των ελληνικών σε αυτό των διεθνών προτύπων. Στην εφαρμογή δόθηκε βάρος και στον τρόπο παρουσίασης και λογιστικής πληροφόρησης που έδωσαν προς το επενδυτικό κοινό οι εισηγμένες τεχνικές εταιρείες. Από την ποιότητα των πληροφοριών αυτών κρίνεται σε σημαντικό βαθμό, η επιτυχία των προτύπων που στοχεύουν στη διαφάνεια των οικονομικών επιλογών και την πραγματική αξία των οικονομικών μεγεθών. Στο φορολογικό σκέλος της εργασίας, δόθηκε βάρος στο προσδιορισμό του εισοδήματος των τεχνικών εταιρειών και την φορολογική υποχρέωση που αυτά συνεπάγονται. Στην εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας έγινε προσπάθεια να καταδειχθεί ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση αναλόγως της νομικής μορφής του φορέα του έργου. Από την εργασία αυτή προκύπτει, ότι η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα οδήγησε σε κάποιο βαθμό στον αντικειμενικότερο προσδιορισμό των οικονομικών μεγεθών, την ορθότερη απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις και γενικότερα την πληρέστερη πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού. Ωστόσο μένει πολύς δρόμος μέχρι την εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας, με την λογιστική όπως αυτή διαμορφώθηκε μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Ειδικά στις τεχνικές επιχειρήσεις που συνεχίζουν να δεσπόζουν οι τεκμαρτοί τρόποι προσδιορισμού των εισοδημάτων τους.

Είναι γεγονός ότι στη φορολόγηση των εισοδημάτων των τεχνικών εταιρειών, είναι φανερή μία δυσκολία στην προσπάθεια εξεύρεσης του πραγματικού τους εισοδήματος. Παρόλα αυτά, διακρίνεται μία προσπάθεια μετάβασης σε πιο πραγματικό προσδιορισμό των εισοδημάτων αυτών, από τις φορολογικές αρχές. Στο πλαίσιο αυτής της προσπάθειας εντάσσεται η φορολόγηση των ανωνύμων εταιρειών στα λογιστικά τους κέρδη. Ωστόσο ο τεκμαρτός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος έχει ακόμη κυρίαρχο ρόλο στον προσδιορισμό των εισοδημάτων των τεχνικών εταιρειών. Οι διάφοροι

τύποι επιχειρήσεων, που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τη φορολογική νομοθεσία, με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται με διαφορετικά ποσά φόρου, για το ίδιο εισόδημα. Αντικείμενο των εφαρμογών στη φορολογική ενότητα της εργασίας είναι η διερεύνηση των ανωτέρω διαφορών, καθώς και η αναζήτηση του πιο συμφέρον μεταξύ πολλών νομίμων επιχειρηματικών σχημάτων, με σκοπό τη δυνατόν λιγότερη φορολόγηση στη κατασκευή ίδιου έργου. Όπως αναλύθηκε, μία μεταβολή του φορολογικού συστήματος προς το πνεύμα της σύγχρονης διεθνοποιημένης λογιστικής πραγματικότητας, θα βοηθούσε στην υιοθέτηση πιο απλοποιημένων και ξεκάθαρων τρόπων φορολόγησης. Κέρδος από τη βελτίωση στο φορολογικό νομικό πλαίσιο θα ήταν η μείωση του αυξημένου διοικητικού κόστους και μεγαλύτερη ευελιξία στη χάραξη επιχειρηματικών πολιτικών.

Όλες αυτές οι εξελίξεις που εξετάζονται και οι δυνατότητες που αναδεικνύονται δείχνουν ένα ιδιαίτερος απαιτητικό, πολυπαραγοντικό και συνεχώς μεταβαλλόμενο διεθνοποιημένο επιχειρηματικό περιβάλλον. Οι τεχνικές επιχειρήσεις καλούνται να διερευνήσουν όλες τις πτυχές του περιβάλλοντος αυτού, τόσο τις απαιτήσεις του όσο και τις δυνατότητές του. Από το πόσο γρήγορα και αποδοτικά το κατορθώσουν θα κριθεί η βιωσιμότητα και μεγέθυνση τους στο μέλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΒΙΒΛΙΑ

- Καβαλάκης Γ., «Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», Εκδόσεις: Δεδεμάδη, Έτος έκδοσης: 2006.
- Κάπος Μ., «Φορολογία Τεχνικών Επιχειρήσεων», Εκδόσεις: Κάπος Μ., Έτος έκδοσης: 2001.
- Κορομηλάς Γ., «Πρακτικός οδηγός τεχνικών επιχειρήσεων. Πλήρης λογιστικός και φορολογικός οδηγός για τις τεχνικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και κατασκευής δημοσίων και ιδιωτικών έργων», Εκδόσεις: Tax Advisors, Έτος έκδοσης: 2010.
- Παρασκευόπουλος Δ., «Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο στην πράξη», Εκδόσεις: Interbooks, Έτος έκδοσης: 2003.
- Πομόνης Ν., «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων. Παράθεση, ανάλυση, ερμηνεία των σχετικών διατάξεων: Το Ν.Δ. 186/1992 και ο Ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν μέχρι και το Ν. 3522/2006», Εκδόσεις: Σταμούλη Α.Ε., Έτος έκδοσης: 2009.
- Φινοκαλιώτης Κ., «Η εναρμόνιση της φορολογίας εισοδήματος συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς», Εκδόσεις: Σάκκουλας Εκδόσεις Α.Ε., Έτος έκδοσης: 1995.
- Φλώρος, Α., «Φορολογική λογιστική. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων: Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση», Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική, Έτος έκδοσης: 2004.

2. ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

- Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2006 - Φορολογική Επιθεώρηση, Τόμος Α'.

3. ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm
- http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12623>
- <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786>
- <http://en.wikipedia.org/wiki/Business>
- <http://sme-blog.com/category/business-ideas>
- <http://www.iasplus.com/en/standards/standard10>
- <http://www.iasplus.com/en/standards/standard30>
- <http://www.forin.gr/search?q=%CE%9D.2238/94>