

**ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Κ.Β.Σ. & ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ & ΤΕΧΝΙΚΩΝ- ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΡΓΩΝ, ΣΥΜΦΩΝΑ
ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν. 3522/2006**

Στο παρόν άρθρο επιχειρείται η καταγραφή και αποτύπωση των νέων διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και της φορολογίας εισοδήματος (Ν. 2238/1994), που εισήχθησαν με τα άρθρα 12 & 28 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ. 276/22.12.2006) και αναφέρονται στις εταιρείες ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (εφεξής «οικοδομικές εταιρείες») καθώς και σε αυτές που ασχολούνται με την ανάληψη και εκτέλεση ιδιωτικών και δημοσίων τεχνικών έργων (εφεξής «τεχνικές εταιρείες»).

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 Ν. 3522/2006, τροποποιείται ολόκληρο το άρθρο 34 του Ν. 2238/1994, και θεσπίζονται νέες διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος των οικοδομικών και τεχνικών εταιρειών, ενώ με τις διατάξεις των παραγράφων 2 & 6 (κατά κύριο λόγο) του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω Ν. 3522/2006, επέρχονται ορισμένες ουσιώδεις τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τις εταιρείες αυτές.

Για τις ως άνω διατάξεις έως σήμερα έχει δημοσιευθεί η ΠΟΛ.1024/15.02.2007, στην οποία εξειδικεύονται και αναλύονται οι νέες διατάξεις.

Σημειώνεται εδώ, ότι οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή από 01.01.2007 και για μέν τις οικοδομές ισχύουν για αυτές των οποίων η άδεια εκδίδεται από την ημερομηνία αυτή και μετά για δε τα τεχνικά έργα για αυτά που αναλαμβάνονται (άρα συμβασιοποιούνται) από την ίδια ημερομηνία και εφεξής. Αυτό, λοιπόν, σημαίνει ότι για όλες τις οικοδομές που η άδεια οικοδομής εκδόθηκε έως 31.12.2006 αλλά και για όλα τα τεχνικά έργα που έχουν αναληφθεί έως την ημερομηνία αυτή (31.12.2006), **οποτεδήποτε και εάν ολοκληρωθούν οι εργασίες εκτέλεσης και πώλησης, έχουν εφαρμογή οι προισχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 Ν. 2238/1994.**

Για λόγους ομοιόμορφης απεικόνισης των νέων διατάξεων, η παρουσίαση αυτών θα γίνει στο παρόν ξεχωριστά για τις οικοδομικές εταιρείες και ξεχωριστά για τις τεχνικές εταιρείες, με συνδυαστική αναφορά σε κάθε ενότητα των διατάξεων Κ.Β.Σ. & φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 34 Ν. 2238/1994), όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 01.01.2007. Ταυτόχρονα θα γίνει ιδιαίτερη αναφορά σε κάθε κατηγορία εταιρειών της κάθε ενότητας, με σκοπό να εξαχθεί μια σφαιρική και ολοκληρωμένη εικόνα των νέων διατάξεων.

**Α) ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΑΣΧΟΛΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗ
ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ**

1. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

&1 άρθρου 12: Η σοβαρότερη διαφοροποίηση που επέρχεται στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών εταιρειών, αναφέρεται στο ότι για πωλήσεις ακινήτων ή οικοδομών των οποίων η άδεια έχει εκδοθεί από 01.01.2007 και μετά, το ακαθάριστο έσοδο (η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της συμφωνηθείσας αξίας και της αντικειμενικής) θα συγκρίνεται με αυτήν που αναγράφεται στην ειδική δήλωση Φ.Π.Α. που σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3427/2005, υποχρεούται ο κατασκευαστής της οικοδομής να προσκομίσει στην οικεία Δ.Ο.Υ. πριν την πραγματοποίηση της πράξης μεταβίβασης.

Ιδιαίτερη προσοχή όμως απαιτείται στο β' εδάφιο της παραγράφου 1, όπου αναφέρεται ότι «*Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα*

στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία. Αποτελεί πολύ πονηρή διάταξη η οποία χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή καθώς από οιοδήποτε ανεπίσημο στοιχείο (πχ καταγγελία, συγκριτικά στοιχεία άλλης οικοδομής στην ίδια περιοχή κλπ) ο έφορος έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει το ακαθάριστο έσοδο και να το προσδιορίσει εξωλογιστικά, βάσει των ανεπίσημων αυτών στοιχείων.

Οι παράγραφοι αυτοί, αποτελούν πολύ σοβαρή διαφοροποίηση και πρέπει να προσεχθούν ιδιαίτερα και για ένα επιπλέον λόγο, καθώς η όποια διαφορά της αξίας πώλησης μεταξύ προυπολογιστικού κόστους (επι τη βάσει του οποίου αποδίδεται συνήθως ο Φ.Π.Α. με την ειδική δήλωση κατά την πώληση) και του τελικά διαμορφούμενου απολογιστικού κόστους του πωλούμενου ακινήτου, θα οδηγήσουν σε προσδιορισμό ακαθαρίστου εσόδου επι τη βάσει του απολογιστικού (επίσημο στοιχείο), άρα εν δυνάμει σε πιθανή απόρριψη των βιβλίων της εταιρείας.

2. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

α. Ατομικές εταιρείες και ΟΕ,ΕΕ, Κοινοπραξίες που δεν μετέχει ΑΕ ή ΕΠΕ.

Καμμία διαφοροποίηση δεν επέρχεται με τις νέες διατάξεις στη φορολογία εισοδήματος για τις ατομικές επιχειρήσεις καθώς και τα νομικά πρόσωπα της παραγρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. (ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες κλπ) στις οποίες δεν μετέχει πρόσωπο της παραγρ.1 του άρθρου 101 του ίδιου Νόμου (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ) και ο συντελεστής προσδιορισμού των καθαρών κερδών ανέρχεται σε 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων.

Σημειώνεται εδώ ότι σε περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής, στα τεκμαρτά προσδιοριζόμενα κέρδη με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις προστίθεται για φορολόγηση και το 40% της διαφοράς μεταξύ λογιστικών και τεκμαρτών κερδών, ενώ το υπόλοιπο 60% των παραπάνω λογιστικών κερδών παραμένει σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών καθώς και σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας.

Με τις διατάξεις του β' εδαφίου της παραγράφου 3 του τροποποιημένου άρθρου 34, ορίζεται ότι σε περίπτωση στις οποίες κτώνται έσοδα από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών χωρίς να έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών των χρήσεων αυτών ενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 (δηλ. με την εφαρμογή συντελεστή 15% επι των ακαθαρίστων εσόδων) και στη συνέχεια, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της χρήσης εντός της οποίας ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφαρμόζονται οι διατάξεις των προαναφερόμενων.

Εφιστάται ιδιαίτερα η προσοχή ότι στις νέες διατάξεις, δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη με αυτή της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (παλαιές διατάξεις), οι οποίες ανέφεραν ότι «....., εάν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχειρήσεων, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, τότε ο παραπάνω συντελεστής δύναται να προσαυξάνεται μέχρι 60%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής».

Η ουσιαστική τροποποίηση για τις εταιρείες της κατηγορίας αυτής επέρχεται στον Κ.Β.Σ., καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του Ν. 3522/2006 «...στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. εντάσσονται οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι

κοινοπραξίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101(ΑΕ ή ΕΠΕ) καθώς και οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, για τις διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2008 και μετά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής χρήσης υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ. Όποιος από τους προαναφερμένους επιτηδευματίες ασχολείται και με την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς. Στην περίπτωση που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητες τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του.»

Η διάταξη αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς μια οικοδομική εταιρεία με μόνη δραστηριότητα την ανέγερση και πώληση οικοδομών, εντάσσεται στην Γ' κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ. εάν για κάποια διαχειριστική χρήση από 01.01.2008 και εφεξής, τα ακαθάριστα έσοδά της υπερβούν τα 5.000.000 ευρώ. Εάν όμως οικοδομική εταιρεία έχει παράλληλα και κλάδο εκτέλεσης δημοσίων ή ιδιωτικών έργων και σε κάποια διαχειριστική χρήση από 01.01.2008 και εφεξής τα ακαθάριστα έσοδα από την εκτέλεση έργων υπερβούν το όριο τήρησης των βιβλίων Γ' κατηγορίας (σήμερα 1.500.000 ευρώ), η εταιρεία αυτή θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας για τα τεχνικά έργα και Β' κατηγορίας για τις οικοδομικές δραστηριότητες (παραγρ. 28.6.2.2. ΠΟΛ 1024/15.02.2007).

Αντίθετα οικοδομική εταιρεία που ταυτόχρονα πραγματοποιεί και έσοδα από άλλη δραστηριότητα (π.χ. πώληση οικοδομικών υλικών), εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα με τα **συνολικά ακαθάριστα έσοδα της** Επομένως εάν σε κάποια διαχειριστική χρήση από 01.01.2008 και εφεξής τα ακαθάριστα έσοδα από το **σύνολο των δραστηριοτήτων της** υπερβεί το όριο τήρησης των βιβλίων Γ' κατηγορίας (σήμερα 1.500.000 ευρώ), η εταιρεία αυτή θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας για το **σύνολο των δραστηριοτήτων της** (παραγρ. 28.6.2.3. ΠΟΛ 1024/15.02.2007).

β. ΟΕ,ΕΕ, Κοινοπραξίες που μετέχει ΑΕ ή ΕΠΕ.,

Στην κατηγορία αυτή τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται πλέον αποκλειστικά με λογιστικό προσδιορισμό (δηλαδή με εφαρμογή του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994).

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται στις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, όπου αναφέρεται ότι « Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 καθώς και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30, εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα..... Της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία στα οποία συμμετέχουν πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ), όταν δεν τηρούνται βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης της Γ' κατηγορίας ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία καθώς και στην περίπτωση που δεν επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. Επίσης σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32.»

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι σε περίπτωση που εταιρεία της ενότητας αυτής δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας ή τηρεί βιβλία ανακριβή ή ανεπαρκή, **τα καθαρά της κέρδη θα υπολογισθούν εξωλογιστικά με εφαρμογή του συντελεστή 15%. Επομένως ο συντελεστής φορολόγησης 15% γίνεται ουσιαστικά ελάχιστο πλαφόν προσδιορισμού καθαρών κερδών.**

Σημαντικότερη τροποποίηση έχουμε για την κατηγορία αυτή των εταιρειών και στον Κ.Β.Σ., καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων β' & γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3522/2006 «Στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. εντάσσονται:

β) τα πρόσωπατης παραγράφου 1 του άρθρου 101 που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εφόσον σε αυτές συμμετέχει ημεδαπή Α.Ε. ή ΕΠΕ.

γ) Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες 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 Κ.Φ.Ε.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 28.2 της ΠΟΛ 1024/15.02.2007, η υποχρέωση τήρησης των βιβλίων Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. υφίσταται μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης και πώλησης και του τελευταίου ακινήτου που αναφέρεται σε άδεια εκδοθείσα μετά την 01.01.2007.

γ. ΑΕ ή ΕΠΕ.,

Ισχύουν ακριβώς τα ίδια με την προηγούμενη περίπτωση β'.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ: Οι ουσιώδεις αλλαγές για τις οικοδομικές εταιρείες για τις οικοδομές των οποίων η άδεια εκδίδεται από 01.01.2007 και εφεξής, είναι οι ακόλουθες:

1. Στα ακαθάριστα έσοδα προστίθεται ως μέγεθος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων η αξία που αναγράφεται στην ειδική δήλωση Φ.Π.Α και προσδιορίζεται από το προϋπολογιστικό ή απολογιστικό κόστος. Επομένως τα στοιχεία του Βιβλίου Κοστολογίου γίνονται πηγή προσδιορισμού ακαθαρίστων εσόδων.
2. Όλα τα νομικά πρόσωπα της παραγρ. 1 του άρθρου 101 Κ.Φ.Ε. (ΑΕ, ΕΠΕ, Συνεταιρισμοί κλπ) που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών καθώς και όλες οι εταιρείες της παραγρ. 4 του άρθρου 2 Κ.Φ.Ε. (ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες) στα οποία συμμετέχει ΑΕ ή ΕΠΕ, εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. και προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με λογιστικό τρόπο (με εφαρμογή του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.). Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών εφαρμόζεται ελάχιστο πλαφόν κερδών 15%.
3. Οι υπόλοιπες εταιρείες (ατομικές, ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες που δεν μετέχει ΑΕ ή ΕΠΕ), προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με την εφαρμογή συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων και εντάσσονται στην Γ' κατηγορία του Κ.Β.Σ. εφόσον για διαχειριστικές χρήσεις από 01.01.2008 και εφεξής τα ακαθάριστα έσοδά τους αποκλειστικά από την δραστηριότητα αυτή υπερβούν τα 5.000.000 ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Α) Εταιρεία Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ (πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2), οικοδομική, στην οποία συμμετέχουν μόνο φυσικά πρόσωπα:

- Εάν την 31/12/20x8.. τα ακαθάριστα έσοδά της υπερβούν τα 5.000.000 ευρώ θα τηρήσει από την 1.1 του επόμενου έτους βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Εάν έχει και κλάδο τεχνικών έργων και την 31/12/20x8.. τα ακαθάριστα έσοδά της υπερβούν τα 1.500.000 ευρώ θα τηρήσει από την 1.1 του επόμενου έτους βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. για τον κλάδο έργων.
- Εάν έχει και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών (π.χ. πώληση οικοδομικών υλικών) και την 31/12/20.. τα συνολικά ακαθάριστα έσοδά της και από τους δύο κλάδους υπερβούν τα 1.500.000 ευρώ θα τηρήσει από την 1.1 του επόμενου έτους βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

- Φορολογία με συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων

Β) Εταιρεία Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ (της παραγράφου 4 του άρθρου 2), οικοδομική στην οποία συμμετέχουν Α.Ε. (ανεξαρτήτως ποσοστού) και φυσικά πρόσωπα:

- Για τις εκδιδόμενες από 1/12007 νέες οικοδομικές άδειες θα τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Για νέους από 1.12007 επαγγελματίες, θα τηρούνται επίσης βιβλία Γ' κατηγορίας
- Φορολογία με λογιστικό προσδιορισμό (άρθρο 31) αλλά εάν δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, συντελεστής 15%.

Γ) Κοινοπραξία οικοδομική στην οποία συμμετέχουν Α.Ε. (ανεξαρτήτως ποσοστού) και φυσικά πρόσωπα:

- Από 1/12007 θα τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Φορολογία με λογιστικό προσδιορισμό (άρθρο 31) αλλά εάν δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί ανεπαρκή ή ανακριβή συντελεστής 15%.

Δ) Εταιρεία Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ (της παραγράφου 1 του άρθρου 101), οικοδομική:

- Από 1/12007 θα τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Φορολογία με λογιστικό προσδιορισμό (άρθρο 31) αλλά εάν δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί ανεπαρκή ή ανακριβή συντελεστής 15%.

Β) ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΑΣΧΟΛΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ή ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ.

1. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Ουδμία μεταβολή επέρχεται με τις διατάξεις του Ν. 3522/2006 στον τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, κι έτσι τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται όπως και πριν και συγκεκριμένα:

Περιπτ. α' για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, Δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, οργανισμών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται στους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης. Τα ποσά αυτά μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

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

Περιπτ. γ. Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογισθεί η αξία των υλικών.

2. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

Με τις προισχύουσες διατάξεις, για τα αναληφθέντα (άρα συμβασιοποιημένα έως 31.12.2006) τεχνικά έργα, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται πιο πάνω, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή % επί των ως άνω προσδιοριζόμενων ακαθαρίστων εσόδων, ως ακολούθως:

- 10% για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ'
- 12% για τα έργα της περίπτωσης β' και
- 25% για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ'

Με τις νέες όμως διατάξεις και για τα αναλαμβανόμενα από 01.01.2007 νέα τεχνικά έργα, έχουμε πλήρη ανατροπή σε ότι ίσχυε μέχρι σήμερα, και πιο συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του τροποποιημένου άρθρου 34 Κ.Φ.Ε. «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται πιο πάνω, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα έσοδα:

- 10% για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ'
- 12% για τα έργα της περίπτωσης β' και
- 25% για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ'».

Επομένως πλέον, για όλες τις κατηγορίες εταιρειών (Ατομικές, ΟΕ, ΕΕ, Κοινοπραξίες, ΑΕ, ΕΠΕ, Συνεταιρισμούς κλπ) και αναξαρτήτως της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Β.Σ., τα καθαρά κέρδη από την εκτέλεση δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, θα εξευρίσκονται λογιστικά (με την εφαρμογή του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.), και οι προγενέστεροι συντελεστές τεκμαρτού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, εφαρμόζονται πλέον σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εργοληπτική επιχείρηση, η οποία λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αλλά αναλαμβάνει νέο δημόσιο ή ιδιωτικό τεχνικό έργο μετά την 01.01.2007, θα συνεχίσει να τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αλλά θα προσδιορίσει για το έργο αυτό τα αποτελέσματά της με λογιστικό τρόπο.

Επισημαίνεται επίσης, ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 28.3 της ΠΟΛ. 1024/15.02.2007, **καταργείται** από 22.12.2006 η ειδική ένταξη στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. των φυσικών προσώπων, καθώς και των προσωπικών εταιρειών, αστικών εταιρειών, κοινοπραξιών κλπ., στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., για δημόσιο έργο που αναλαμβάνουν προϋπολογισμού άνω του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας. Επομένως τα πρόσωπα αυτά για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις, για όλα τα έργα που εκτελούν, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων για τα οποία ήδη τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι όλες οι εργοληπτικές εταιρείες, οι οποίες κατά την διαχειριστική χρήση 2006, υπερέβησαν το όριο τήρησης των βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (1.500.000 ευρώ), από 01.01.2007 υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Σημειώνεται εδώ ότι από την ανάγνωση των διατάξεων τόσο του άρθρου 12 του Ν. 522/2006 όσο και της εγκυκλίου 1024/15.02.2007 δεν λύνεται ούτε επεξηγείται εάν θεωρείται παλαιό ή νέο τεχνικό έργο αυτό που αναλήφθηκε υπερβολικά μετά την 01.01.2007, ο ανάδοχος όμως του έργου (πρωτογενής σύμβαση), συμβασιοποίησε αυτό έως την 31.12.2006

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ: Οι ουσιώδεις τροποποιήσεις που επέρχονται για τις τεχνικές – εργοληπτικές εταιρείες για τα ιδιωτικά ή δημόσια τεχνικά έργα που συμβασιοποιούνται από 01.01.2007 και εφεξής, είναι:

1. ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών με λογιστικό προσδιορισμό **ανεξαρτήτως νομικής μορφής και κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ.**
2. Η κατάργηση από 22.12.2006 της ειδικής ένταξης στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. των φυσικών προσώπων, καθώς και των προσωπικών εταιρειών, αστικών εταιρειών, κοινοπραξιών κλπ., στις οποίες δεν συμμετέχει Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., για δημόσιο έργο που αναλαμβάνουν προϋπολογισμού άνω του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Α) Κοινοπραξία κατασκευής δημοσίου έργου, στην οποία συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ (πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101):

- Από 1/12/2007 θα τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Φορολογία με λογιστικό προσδιορισμό (άρθρο 31).

Β) Εταιρεία Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ (πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2), κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, στην οποία συμμετέχουν μόνο φυσικά πρόσωπα:

- Εάν την 31/12/2006 τα ακαθάριστά έσοδά της υπερβούν τα 1.500.000 ευρώ θα τηρήσει από την 1.1 του επόμενου έτους βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Φορολογία με λογιστικό προσδιορισμό (άρθρο 31)

Γ) Εταιρεία Ο.Ε., Ε.Ε. κλπ (πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2), κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, στην οποία συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ (ανεξαρτήτως ποσοστού) και φυσικά πρόσωπα:

- Από 1/12/2007 θα τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- Φορολογία με λογιστικό προσδιορισμό (άρθρο 31)

<u>Δ) ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ</u>

Κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στις διατάξεις περί τήρησης βιβλίου αποθήκης των οικοδομικών και εταιρειών εταιρειών, καθώς μετά την εφαρμογή των νέων διατάξεων και της υπαγωγής μεγάλου αριθμού επιχειρήσεων στην Γ' κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. αλλά και στον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, διαφαίνεται η σε μερικά έτη καθιέρωση Βιβλίου Αποθήκης από τις οικοδομικές – τεχνικές εταιρείες, καθώς δεν νοείται λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών, χωρίς τήρηση Βιβλίου Αποθήκης ή έστω απογραφής υλών και υλικών (για τους μη υπόχρεους ένταξης σε Βιβλίο Αποθήκης).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 27 του Ν. 3522/2006

«Δεν υποχρεούται στη τήρηση βιβλίου αποθήκης:

Ιγ) ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την ανέγερση και πώληση οικοδομών.».

Άρα εξακολουθεί και υφίσταται η εξαίρεση υποχρέωσης τήρησης Βιβλίου Αποθήκης από τις οικοδομικές και εργοληπτικές εταιρείες.

Σημειώνεται όμως ότι με τις διατάξεις του Ν. 2992/2002, όπως αυτές εξειδικεύθηκαν με τις διατάξεις με την ΠΟΛ. 1143/30/4/2002, επεβλήθη η υποχρέωση τήρησης Βιβλίου Αποθήκης από τις τεχνικές – εργοληπτικές εταιρείες από την 1.1.2004 εφ' όσον κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις, ο κύκλος εργασιών τους για τα αναλαμβανόμενα από 01.01.2002 νέα έργα, υπερέβαινε τα όρια του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ., ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΟΜΩΣ Η ΟΠΟΙΑ ΜΕΤΕΠΕΙΤΑ ΑΝΕΣΤΑΛΗ.

Εκτιμούμε όμως ότι σύντομα και μετά την εφαρμογή του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, οι οικοδομικές και τεχνικές – εργοληπτικές εταιρείες θα υπαχθούν κανονικά στις διατάξεις περί τήρησης Βιβλίου Αποθήκης, εφ' όσον βεβαίως ο κύκλος εργασιών τους υπερβεί τα όρια τήρησης του Βιβλίου Αποθήκης.

Σε κάθε όμως περίπτωση και για όσους υπόκεινται πλέον στις διατάξεις περί λογιστικού προσδιορισμού των κερδών τους, εφιστάται ιδιαίτερα η προσοχή στην υποχρέωσή τους προσδιορισμού απογραφής υλικών στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και για όσες δραστηριότητες υπάγονται στο λογιστικό προσδιορισμό.