

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
**ΒΙΒΛΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ
ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΑΧΕΙΜΑΣΤΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ, ΑΜ 10644

ΚΑΛΥΒΑΣ ΒΑΣΙΛΗΣ, ΑΜ 10980

ΠΡΟΥΝΤΖΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, ΑΜ 11045

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2017

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε με το θέμα της φορολόγησης των τεχνικών οικοδομικών επιχειρήσεων.

Ως τεχνικές επιχειρήσεις, μπορούν να χαρακτηριστούν οποιοσδήποτε νομικής μορφής εταιρείες καθώς και ατομικές επιχειρήσεις, οι οποίες διέπονται από ειδικές φορολογικές διατάξεις και διακρίνονται σε:

- Οικοδομικές Επιχειρήσεις, που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών (αυτοτελών οικοδομών/πολυκατοικιών, διαμερισμάτων, καταστημάτων κ.α.), είτε με ανάθεση των οικοδομικών εργασιών σε εργολάβους για λογαριασμό τους, είτε με απευθείας ανέγερση των οικοδομών από τις ίδιες.
- Τεχνικές Επιχειρήσεις, που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, συμπεριλαμβανομένων και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης .

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

Φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λ.π. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της

φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών.



Πηγή: https://www.epsilonnet.gr/imgs/db/features/ID1153_feature.png

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην εργασία αυτή ασχοληθήκαμε με το θέμα των βιβλίων και στοιχείων που τηρούν οι οικοδομικές επιχειρήσεις αλλά και τον τρόπο φορολόγησής τους.

Στο ξεκίνημα της εργασίας αυτής γίνεται μια μικρή εισαγωγή στο θέμα ενώ στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφουμε έννοιες σχετικές με τις τεχνικές οικοδομικές επιχειρήσεις.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται το εισόδημα των τεχνικών επιχειρήσεων και ο τρόπος που αυτό εξευρίσκεται καθώς επίσης και ο υπολογισμός των καθαρών φοροληγτέων κερδών των επιχειρήσεων αυτών.

Στο τρίτο κεφάλαιο κατατίθενται στοιχεία για την φορολόγηση των τεχνικών οικοδομικών επιχειρήσεων, την ένταξη τους στις κατηγορίες βιβλίων, αλλά παρουσιάζονται και όλες οι αλλαγές που έχουν επέλθει με την τελευταία νομολογία στην φορολόγηση των οικοδομικών επιχειρήσεων.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο τρόπος τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών.

ABSTRACT

In this work, we dealt with the issue of the books and data that the building companies adhere to, as well as the way they are taxed.

At the beginning of this work a small introduction to the subject is made, while in the first chapter we describe concepts related to the technical construction companies.

The second chapter analyzes the income of technical firms and the way it is found, as well as the calculation of the net taxable profits of these enterprises.

The third chapter provides information on the taxation of technical construction companies, their inclusion in the categories of books, but also all the changes that have been made with the latest case law on the taxation of construction companies.

The fourth chapter shows how to keep the building cost book.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσης εργασίας κο Βάρδα Ιωάννη, για την βοήθεια και την υποστήριξη που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συγγραφή της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειες μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 1 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | 3 |
| 1.1 ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | 3 |
| 1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 5 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 8 |
| 2.1 ΤΙ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | 8 |
| 2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 14 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 17 |
| 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 17 |
| 3.2 ΟΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΕΝΤΑΞΗ ΤΟΥΣ ΣΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ | 18 |
| 3.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ) ΑΠΟ 1/1/2006 | 21 |
| 3.5 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ | 22 |
| 3.6 ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ | 25 |
| 3.7. ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ | 29 |
| 3.8 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ | 34 |
| 3.10 ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ | 37 |
| 3.11 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΕΣ | 38 |
| 3.12 ΔΗΛΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ | 39 |
| 3.13 ΈΝΤΥΠΟ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ | 42 |
| 3.14 ΕΙΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ | 44 |
| 3.14.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ. | 45 |
| 3.15 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΓΙΑ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ Η ΓΙΑ ΑΠΑΛΛΟΤΡΙΩΣΗ | 47 |

| | |
|--|----|
| 3.16 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 48 |
| 3.18 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΗ | 51 |
| | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ | 53 |
| 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 53 |
| 4.2 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ | 53 |
| 4.3 ΤΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ | 54 |
| 4.4 ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ – ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ | 54 |
| 4.5 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ | 56 |
| 4.6 ΈΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ | 58 |
| | |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 61 |
| | |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΠΗΓΕΣ | 62 |
| | |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ | 63 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ως τεχνικές επιχειρήσεις θεωρούνται :

- α) Οι οικοδομικές επιχειρήσεις.
- β) Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων τεχνικών έργων.
- γ) Οι εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων.
- δ) Οι επιχειρήσεις εκτελέσεως μηχανολογικών & ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

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

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 τη κατασκευή του έναντι αμοιβής χρησιμοποιώντας προσωπικό που μισθοδοτείται από αυτόν.

Στην περίπτωση της υπεργολαβίας ο εργολάβος είναι ο εργοδότης του υπεργολάβου και συνεπώς ο αρχικός εργοδότης δεν έχει καμία νομική σχέση με τον υπεργολάβο.

Από τις ανωτέρω τέσσερις κατηγορίες τεχνικών επιχειρήσεων θα ασχοληθούμε παρακάτω με τις οικοδομικές.

Οικοδομικές επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές που κατασκευάζουν οικοδομές οι ίδιες, είτε με ανάθεση εργασιών σε εργολάβους.

Οι οικοδομικές επιχειρήσεις μπορούν να εμφανιστούν με οποιαδήποτε νομική μορφή (Ατομικές επιχ/σεις –ομόρρυθμες εταιρίες – ετερόρρυθμες εταιρίες – Ε.Π.Ε – Α.Ε. – κοινοπραξίες).

Ακαθάριστο έσοδο των οικοδομικών επιχειρήσεων λαμβάνεται η αξία όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν πρέπει να είναι μικρότερη από το τίμημα μεταβίβασης όπως αυτό προκύπτει μετά από έλεγχο της “ Ειδικής δήλωσης ΦΠΑ ” από την αρμόδια ΔΟΥ .

Δηλαδή πρέπει να συγκρίνεται με την αντικειμενική αξία το προϋπολογιστικό και το απολογιστικό κόστος.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1.1 ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

α. Εργολαβία. Σύμφωνα με το άρθρο 681 του Α.Κ., εργολαβία είναι η σύμβαση μίσθωση έργου, κατά την οποία ο μεν εργολάβος υποχρεούται σε εκτέλεση του έργου, ο δε εργοδότης σε καταβολή της αμοιβής, που συμφωνήθηκε. Κατά συνέπεια τα βασικά στοιχεία της έννοιας της εργολαβίας, με τα οποία διακρίνεται αυτή από άλλες παραπλήσιες συμβατικές σχέσεις και ιδίως από τη σύμβαση μίσθωσης εργασίας και τη σύμβαση πώλησης, είναι¹ :

- η εκτέλεση έργου,
- η απόληψη αμοιβής και
- η σύναψη συμφωνίας.

β. Υπεργολαβία. Υπεργολαβία έχουμε όταν ο εργολάβος αναθέτει την εκτέλεση του έργου που έχει αναλάβει ή ένα μέρος του έργου, σε κάποιο άλλο πρόσωπο, **τον υπεργολάβο**, ο οποίος αναλαμβάνει την κατασκευή του έναντι ορισμένης αμοιβής, χρησιμοποιώντας εργάτες, οι οποίοι μισθοδοτούνται και αμείβονται από αυτόν (τον υπεργολάβο).

γ. Εργολάβος. Εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικών έργων είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει ως κύρια επαγγελματική απασχόλησή του, την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων, δηλαδή οικοδομικών, λιμενικών, υδραυλικών, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργων υπαίθρου γενικά, άσχετα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

δ. Εργολαβικές επιχειρήσεις. Είναι εκείνες οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο την εκτέλεση εργασιών, **για την κατασκευή τεχνικού έργου που συνδέεται με το έδαφος.**

¹ www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/APΘPO_ANAΓNΩCCTOY.doc

Συνεπώς στην έννοια του εργολάβου, δεν περιλαμβάνονται, κατ' αρχήν, οι προμηθευτές οικοδομικών προϊόντων, οι οποίοι ασκούν εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση, έστω και αν αυτοί, κατά τις συναλλακτικές συνήθειες, εκτός από την πώληση των προϊόντων της επιχείρησής τους εκτελούν και την παρεπόμενη εργασία της τοποθέτησής τους στο πλαίσιο του όλου εκτελούμενου έργου. Τούτο συμβαίνει γιατί το κύριο στοιχείο, στις περιπτώσεις αυτές, είναι η πώληση του είδους και όχι η ανάληψη κατασκευής έργου.

ε. Τεχνικά έργα. Ως τεχνικά έργα νοούνται τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά έργα υπαίθρου και όχι η κατασκευή βιομηχανικών και βιοτεχνικών προϊόντων (Σ.τ.Ε. 1582/64, 227/1961 και Φορ.Εφ.Αθηνών 2504/74). Στην περίπτωση οικοδομικών έργων, εργολαβικές εργασίες, ειδικότερα, είναι εκείνες που αφορούν τις κατεδαφίσεις, εκσκαφές θεμελίων, κατασκευής μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, ξυλουργικές εργασίες, υδροχρωματισμούς και ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων κ.λπ. που έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία συστατικών μερών του ακινήτου.

στ. Υλικά. Το Σ.τ.Ε. με την 792/1982 απόφασή του δέχεται ότι, ως χρησιμοποιούμενα υλικά λογίζονται μόνο τα υλικά για το έργο αυτό καθ' αυτό, δηλαδή εκείνα που ενσωματώνονται σ' αυτό για την υλική διαμόρφωσή του, και όχι τα κάθε είδους εφόδια, τα οποία δεν ενσωματώνονται στο έργο αυτό καθαυτό, αλλά χρησιμοποιούνται για την κίνηση του παραγωγικού μηχανισμού της οικείας εργολαβικής επιχείρησης, όπως είναι τα καύσιμα, τα λιπαντικά των μηχανημάτων κ.λπ.²

² www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/APΘPO_ANAΓNΩCCTOY.doc

1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε :

- Οικοδομικές επιχειρήσεις

Είναι οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την **κατασκευή και πώληση οικοδομών**, δηλαδή αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων είτε ανεγείρουν αυτές οι ίδιες είτε αναθέτουν αυτή (την ανέγερση) σε εργολάβους³.

Δεν περιλαμβάνονται δηλαδή στις οικοδομικές επιχειρήσεις (ως άνω) όσες ασχολούνται με την αγοραπωλησία ετοιμών ή άλλων οικοδομών.

Απεναντίας όπως απεφάνθη το Σ.τ.Ε. (αρ.1052/1984 αποφ.) συνιστά επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (δηλαδή οικοδομική) η ανέγερση μεμονωμένης οικοδομής περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες από φυσικό πρόσωπο σε δικό του οικόπεδο με σκοπό άλλες μεν ιδιοκτησίες να πουλήσει άλλες δε να κρατήσει⁴.

- Κυρίως Τεχνικές (εργοληπτικές – εργολαβικές επιχειρήσεις)

Είναι οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση εργασιών για την κατασκευή τεχνικού έργου για λογαριασμό τρίτων που συνδέεται με το έδαφος.

Ως τεχνικά έργα νοούνται τα οικοδομικά – λιμενικά – υδραυλικά – έργα οδοποιίας – γεφυροποιίας – σιδηροδρόμων και γενικά έργα υπαίθρου δημόσια ή ιδιωτικά.

³ www.tovima.gr/relatedarticles/article/?aid=149929

⁴ <https://www.taxheaven.gr/acforum/topic/37305-τεχνικα-εργα-φοροσ>

Παράδειγμα οικοδομικών έργων θα ονομάζαμε : τις κατεδαφίσεις – εκσκαφές – θεμελιώσεις – την κατασκευή μπετόν αρμέ – λιθοδομές – αμμοκονιάματα (σοβατίσματα) – τις ξυλουργικές εργασίες – τους υδρο(ελαιο)χρωματισμούς – τις διακοσμήσεις – τις εγκαταστάσεις ανελκυστήρων (εργασίες δηλαδή γενικά που έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία συστατικών μερών του ακινήτου) που αποτελούν δηλαδή στάδιο κατασκευής του ακινήτου αυτού (τεχνικού έργου).

- Τεχνικά και μη τεχνικά έργα

Όπως εύκολα μπορεί κανείς να διακρίνει δεν αποτελούν τεχνικά έργα : οι εργασίες συντήρησης – επισκευής ήδη υφισταμένων εγκαταστάσεων (π.χ. των μηχανολογικών εγκαταστάσεων κτιρίων καθώς και οι ελαιο(υδρο-)χρωματισμοί κ.α.

Αντίθετα έχουμε τεχνικό έργο, στις περιπτώσεις, που την απαραίτητη για την κατασκευή του έργου ύλη χορηγεί ο εργολάβος (π.χ. προμήθεια και εγκατάσταση μηχανημάτων) που με τη σύμβαση ή τοποθέτηση – εγκατάσταση το στοιχείο δηλαδή της εκτέλεσης του έργου να εμφανίζεται ως κύριο (πρόέχων) έναντι του στοιχείου της πώλησης.

Απεναντίας προέχει το στοιχείο της πώλησης όταν εμπορική – βιοτεχνική επιχείρηση αναλαμβάνει παράλληλα με την πώληση των αγαθών που εμπορεύεται ή παράγει και την τοποθέτηση αυτών.

Τελικά για τον χαρακτηρισμό ενός έργου ως τεχνικού (προκειμένου της εφαρμογής των διατάξεων περί τεχνικών έργων του αρ.34 του ν.2238/1994) κρίνεται επί αμφιβολιών η μελέτη της συναπτόμενης κάθε φορά σύμβασης⁵.

⁵ <https://www.taxheaven.gr/acforum/topic/37305-τεχνικα-εργα-φοροσ>

- **Δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα**

Τα τεχνικά έργα γενικά προς το Δημόσιο – Δήμους και Κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και προς τα Ν.Π.Δ.Δικαίου αποτελούν Δημόσια έργα.

Λοιπά τεχνικά έργα αλλά προς ιδιώτες όπως οικοδομικά ή η εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων καθώς και όποια άλλα έργα αλλά προς πρόσωπα πέραν των ως άνω περιοριστικά αναφερόμενων στα δημόσια έργα π.χ. προς Ενώσεις Γεωργ.Συνεταιρισμών, Αστικούς Οικοδ.Συνεταιρισμούς κ.α. αποτελούν ιδιωτικά τεχνικά έργα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2.1 ΤΙ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περ. δ□ της παρ. 2 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ για τη μεταβίβαση ακινήτου⁶.

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

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσύμφωνου αυτού.

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

⁶ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25928>

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

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

Προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών ατομικών επιχειρήσεων και προσώπων της παρ. 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 και τηρούν διπλογραφικά βιβλία, όταν τα καθαρά κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών, που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της διαφοράς προστίθεται στα τεκμαρτά καθαρά κέρδη και το απομένον υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται και εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων». Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106. Ειδικά, για ατομική επιχείρηση, το αφορολόγητο αποθεματικό που αναλαμβάνεται ή κεφαλαιοποιείται προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Τυχόν επιπλέον κέρδη που προσδιορίζονται από το φορολογικό έλεγχο προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολο τους με τους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας φυσικών ή νομικών προσώπων⁷.

Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών των χρήσεων αυτών ενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 και στη συνέχεια, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της χρήσης εντός της οποίας ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής,

⁷ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25928>

εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου αυτής. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της τελευταίας δήλωσης, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2.

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

α) 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.

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

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

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

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

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

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

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

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη. Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υποχρέων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υποχρέων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υποχρέων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρεία, κοινωνία ή κοινοπραξία. 2.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι, εξήντα τοις εκατό (60%)⁸.

⁸ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/25928>

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

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

α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται. Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας. Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.

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

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

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδά τους, ως εξής: α) Δέκα τοις εκατό (10%) για τα δημόσια τεχνικά έργα των περ. α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου. β) Δώδεκα τοις εκατό (12%) για τα έργα της περ. β' της προηγούμενης παραγράφου. γ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα ιδιωτικά έργα της περ. γ' της προηγούμενης παραγράφου.

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

Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παρ. 4 του άρθρου 2 και των ατομικών επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία διπλογραφικά, σε περίπτωση που τα δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη, τα οποία προέρχονται από εργασίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτώς προσδιοριζομένων καθαρών κερδών, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των υπόχρεων, προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και το σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού της ως άνω διαφοράς καθαρών κερδών. Το υπόλοιπο κερδών που απομένει και δεν φορολογήθηκε μεταφέρεται και εμφανίζεται στα βιβλία στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων». Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106, ενώ

προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9.

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

2.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ειδικά, για τις οικοδομικές επιχειρήσεις, όπου μέχρι 31.12.2013 ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, επισημαίνονται τα εξής:

Ι) Με βάση τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά.

Δηλαδή, για πωλήσεις οικοδομών από 1.1.2014 και μετά οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα όταν η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί από 1.1.2006 και μετά, ενώ για πωληθέντα ακίνητα με ημερομηνία έκδοσης της άδειας μέχρι 31.12.2005 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για οικοδομές που σύμφωνα με την παράγραφο 2 της 1024543/1717/389/Α0014/ΠΟΛ.1038/9.3.2006 Απόφασης, εξαιρέθηκαν από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), εφόσον

είχαν καταθέσει πλήρη φάκελο στην πολεοδομία για την έκδοση ή την αναθεώρηση της άδειας και είχε υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, έστω και αν η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μετά την 1.1.2006. Οι ανωτέρω οικοδομές εξακολουθούν να φορολογούνται με τον τεκμαρτό προσδιορισμό του άρθρου 34 του ν.2238/1994, καθόσον για αυτές δεν υπήρχε υποχρέωση προσδιορισμού του κόστους ανέγερσης κατά οικοδομή και δεν απαιτείται συλλογή των στοιχείων κόστους (δαπάνες ανέγερσης για κάθε οικοδομή).

Π) Για πωλήσεις ακινήτων από 1.1.2014 (ισχύς ν.4172/2013) και μετά, των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε από 1.1.2006 και μετά, για να εξαχθεί ορθό λογιστικό αποτέλεσμα, σύμφωνα και με την ΠΟΛ.1097/28.4.2015, λαμβάνονται υπόψη οι καταχωρηθείσες δαπάνες που αφορούν τα πωληθέντα ακίνητα, έστω και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος, δηλαδή στο έτος ή στα έτη κατασκευής. Ειδικότερα, οι δαπάνες ανέγερσης (κόστος), που πραγματοποιήθηκαν από την έκδοση της άδειας και μέχρι την πώληση ανεξάρτητα εάν πραγματοποιήθηκαν πριν ή μετά την 31.12.2013, για τις οικοδομές που πωλήθηκαν εντός του έτους 2015 λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του αποτελέσματος από πωλήσεις οικοδομών του έτους⁹.

ΠΙ) Για τις οικοδομικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών που προσδιορίζουν τα κέρδη τους λογιστικά με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013, είτε υποχρεούνται σε σύνταξη απογραφής, είτε συντάσσουν προαιρετικά απογραφή, είτε υπολογίζουν κόστος πωληθέντων χωρίς αρχικό και τελικό απόθεμα έτους (μη υπόχρεοι σε απογραφή), αρχικά το κόστος ανέγερσης από 1.1.2014 (έναρξη λογιστικού προσδιορισμού), όπως αυτό προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου οικοδομής, λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος (κέρδος/ζημία) διαμέσου του υπολογισμού του κόστους πωληθέντων. Ωστόσο, το αποτέλεσμα κάθε φορολογικού έτους (κέρδος ή ζημία) προκύπτει από την αντιστοίχιση του πραγματοποιηθέντος κόστους ανέγερσης του τμήματος της οικοδομής που έχει ανεγερθεί μέχρι και το τέλος του έτους και πωληθεί μέσα σ' αυτό.

Το μικτό (λογιστικό) αποτέλεσμα του φορολογικού έτους προσδιορίζεται από το τμήμα που αναλογεί στο πραγματοποιούμενο μέχρι το τέλος του ίδιου έτους αντίστοιχο κόστος ανέγερσης του πωληθέντος κτιρίου ή τμήματός του.

⁹ www.capital.gr/tax/2293295

Το κόστος ανέγερσης που αφορά οικοδομές που τελικώς δεν θα πωληθούν μέσα στο κρινόμενο φορολογικό έτος, δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα αυτού. Ειδικότερα, το κόστος ανέγερσης-κατασκευής αυτών (μη πωληθέντων), που παρακολουθείται ως «παραγωγή σε εξέλιξη», δεν θα συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων και κατά συνέπεια δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα του φορολογικού έτους που πραγματοποιήθηκε, αλλά θα ληφθεί υπόψη μεταγενέστερα, στο έτος της πώλησης της οικοδομής.

Επιπλέον, για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων θα ληφθούν υπόψη τα αποθέματα αρχής και τέλους του υπόψη φορολογικού έτους, με αποτίμηση των ημιτελών καθώς και αποπερατωμένων κτισμάτων ή μηδενικά αποθέματα κατά περίπτωση.

Με την πιο πάνω διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος, θα υπάρξει τελικώς, με τη σταδιακή πώληση ολόκληρης της οικοδομής, πλήρης αντιστοίχιση - συσχέτιση του συνολικού κόστους ανέγερσης της οικοδομής με το συνολικό έσοδο. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Επίσης, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό αποτελέσματος οικοδομικής επιχείρησης από την πώληση ημιτελών οικοδομών, όπου το κόστος αποπεράτωσης βαρύνει τον αγοραστή.

IV) Σε περίπτωση που το κόστος ανέγερσης κτισμάτων που πραγματοποιήθηκε μέχρι 31.12.2013 έχει συμπεριληφθεί στο κόστος πωληθέντων φορολογικού έτους 2014, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη και κατά την πώληση κτισμάτων κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1097/28.4.2015 εγκυκλίου, όπου από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι καταχωρηθείσες δαπάνες που αφορούν τα πωληθέντα ακίνητα, έστω και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε προηγούμενο φορολογικό έτος, δηλαδή στο έτος ή στα έτη κατασκευής.

Έτσι, θα αποφευχθεί το κόστος ανέγερσης να ληφθεί υπόψη δυο φορές στον υπολογισμό του αποτελέσματος (κέρδος/ζημία). V) Το «έσοδο» που αποκτούν οι οικοδομικές επιχειρήσεις από πώληση ακινήτων (προσύμφωνο, σύνταξη οριστικού συμβολαίου) πριν την αποπεράτωσή τους θα καταχωρηθεί στο έτος που αυτό καθίσταται δεδουλευμένο, δηλαδή στο έτος ολοκλήρωσης και παράδοσης του ακινήτου προκειμένου να αντιστοιχηθεί με το πραγματοποιούμενο κόστος. Επισημαίνεται, ότι ως έσοδο από την πώληση ακινήτων προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό αντίτιμο που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης και όχι η αντικειμενική αξία αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η κοσμογονία των αλλαγών που συντελέστηκαν στο φορολογικό σύστημα δεν άφησε ανεπηρέαστες τις οικοδομικές επιχειρήσεις.

Ο τρόπος φορολόγησης των οικοδομικών επιχειρήσεων άλλαξε από την 1/1/2014 .Πριν την εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), τα κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων φορολογούντο με τεκμαρτό τρόπο επί των πωλήσεων. Η κατ' εξαίρεση αυτή φορολόγηση έχει καταργηθεί και, πλέον, οι οικοδομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με λογιστικό προσδιορισμό (έσοδα – έξοδα)¹⁰.

Στο άρθρο 72 παρ.24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι « οι διατάξεις του Κώδικα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα των οικοδομικών επιχειρήσεων εφαρμόζονται για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από την 1.1.2006 και μετά».

¹⁰ www.forologikanea.gr/.../i-forologisi-ton-oikodomikon-epixeiriseon-meta-tin-1-1-20...

3.2 ΟΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΕΝΤΑΞΗ ΤΟΥΣ ΣΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Από την 1/1/2013 και οι οικοδομικές επιχειρήσεις εντάσσονται στα απλογραφικά βιβλία εάν το προηγούμενο έτος ο κύκλος εργασιών ήταν μικρότερος από 1.500.000€ . Εφόσον λοιπόν κατά το έτος 2014 ο κύκλος εργασιών τους ξεπέρασε το ποσό των 1.500.000€, θα αναγκασθούν να τηρήσουν διπλογραφικά βιβλία από το έτος 2015, ομοίως και για τα επόμενα έτη.

Η απογραφή που κάνουν οι οικοδομικές επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία, δηλαδή μεπωλήσεις μικρότερες του 1.500.000€ κατά την προηγούμενη χρήση, δεν έχει και υποχρέωση κατάρτισης απογραφής έναρξης, δεδομένου ότι η υποχρέωση απογραφής για τις οικοδομικές επιχειρήσεις δεν προκύπτει από τον ισχύοντα ΚΦΑΣ. Αντίθετα, εξακολουθεί να ισχύει και για την 31η Δεκεμβρίου του 2013, η απαλλαγή της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής (ΠΟΛ. 1134/14-12-2004)¹¹.

Η απογραφή που κάνουν οι οικοδομικές επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Οι εταιρείες αυτές καταρτίζουν απογραφής όλων των στοιχείων του ισολογισμού (απαιτήσεις και υποχρεώσεις και αποθέματα των οικοδομών της επιχείρησης). Η απογραφή αυτή θα πρέπει να γίνει βάση των γενικών κανόνων αποτίμησης αποθεμάτων που ορίζει το ΕΓΛΣ.

Όμως για τις οικοδομές, που υπάγονται στο καθεστώς ΦΠΑ από την 1/1/2006 και μετά , η αποτίμηση υπάρχει, είναι έτοιμη στο «Βιβλίο Κοστολογίου» οικοδομής, που υποχρεωτικά (με βάση τον νόμο 3427/27-12-2003) τηρούν οι επιχειρήσεις για κάθε μια οικοδομή χωριστά.

¹¹ www.forologikanea.gr/.../i-forologisi-ton-oikodomikon-epixeiriseon-meta-tin-1-1-20...

3.3 ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΤΟΝ ΦΟΡΟ

Υποκείμενοι στο ΦΠΑ είναι οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση που διενεργούν παράδοση **νεόδμητων** ακινήτων, οι οποίες από 1/1/2006 διενεργούν φορολογητέες πράξεις. Οι επιχειρήσεις αυτές ήταν μέχρι 31/12/2005 απαλλασσόμενες λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα. Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες κ.λ.π¹².

Η ανέγερση οικοδομών από την παραπάνω επιχειρήσεις μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως εάν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής.

Συνεπώς μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να κατασκευάσει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πωλήσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες μπορεί είτε:

- α) να εκτελέσει η ίδια την κατασκευή, είτε
- β) να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο για λογαριασμό της, είτε
- γ) να εκτελέσει η ίδια κάποιες εργασίες και κάποιες να αναθέσει σε υπεργολάβους, είτε
- δ) ακόμη και να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής.

Στην τελευταία περίπτωση οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα της οικοπεδούχου κατασκευαστικής επιχείρησης, όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια επιχείρηση, θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδμητα ακίνητα.

Στην περίπτωση που κάποιο νομικό πρόσωπο **κερδοσκοπικού χαρακτήρα**, με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας, αναθέτει σε άλλη εργολήπτρια επιχείρηση, την ανέγερση οικοδομής ή ανεγείρει το ίδιο ή με το σύστημα της αντιπαροχής οικοδομή σε οικόπεδο που κατείχε ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, **με σκοπό να μεταβιβάσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες** που θα παραμείνουν στην κυριότητα του, οφείλει να δηλώσει στο Τμήμα Μητρώου της ΔΟΥ του την παράλληλη αυτή δραστηριότητα (κατασκευή και πώληση), καθόσον το νομικό αυτό πρόσωπο, εκ του νόμου, ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα και δεν μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης.

¹² www.forin.gr/.../upourgeio-oikonomias-kai-oikonomikwn-sunoptikos-odhgos-sxetika.

Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο στην περίπτωση που οικοπεδούχος φυσικό πρόσωπο, που είναι ιδιώτης ή υποκείμενος στο Φ.Π.Α. από άλλη αιτία (π.χ. πωλήσεις ηλεκτρικών ειδών) αναθέσει την κατασκευή οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής σε κατασκευαστική επιχείρηση.

Στην περίπτωση αυτή ο οικοπεδούχος θα μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που παραμένουν στην κυριότητα του με Φ.Μ.Α. διότι λειτουργεί ως ιδιώτης ενώ η εργολήπτρια-κατασκευάστρια θα μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που της αντιστοιχούν ως εργολαβικό αντάλλαγμα με Φ.Π.Α.

Εκτός του παραπάνω αναφερόμενου επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005, παρέχεται η δυνατότητα να καταστεί υποκείμενο στο φόρο κάθε πρόσωπο (φυσικό ή νομικό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), που πραγματοποιεί ευκαιριακά παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), **εφόσον το επιθυμεί.**

Το πρόσωπο αυτό πρέπει να δηλώσει την έναρξη των εργασιών του αν δεν είναι ήδη επιτηδευματίας από άλλη αιτία ή να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα αν είναι ήδη υποκείμενος στο φόρο, ή στην περίπτωση που είναι μεν επιτηδευματίας αλλά ασκεί απαλλασσόμενη δραστηριότητα πρέπει με τη δήλωση μεταβολών να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα και την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση που το παραπάνω πρόσωπο δεν επιθυμεί την υπαγωγή του στο φόρο προκειμένου να μπορεί να κάνει χρήση και του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών, τότε θα κατασκευάσει την οικοδομή του **ως ιδιώτης**, χωρίς να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης, όπως ίσχυε και μέχρι σήμερα. Η βασική προϋπόθεση βέβαια είναι να πρόκειται για πράξεις που γίνονται ευκαιριακά και όχι κατά συνήθη δραστηριότητα.

3.4 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟ) ΑΠΟ 1/1/2006

Μετά την ισχύ των διατάξεων του Ν. 3427/2005 ο επαγγελματίας κατασκευαστής νεόδμητων ακινήτων, για τα ακίνητα που ανεγείρει με άδειες που εκδίδονται μετά την 1/1/2006 τα οποία πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητας του, έχει πλέον όλες τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. (περιοδικές, εκκαθαριστικές δηλώσεις κ.λ.π.) και επιπλέον ειδικές υποχρεώσεις, όπως:

- υποβολή δήλωσης μεταβολών ένταξης στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.,
- υποβολή δήλωσης υποκαταστήματος, τήρηση βιβλίου κοστολογίου,
- υποβολή εντύπων κόστους και ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια ο κατασκευαστής έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολών στο Τμήμα Μητρώου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του, προκειμένου να δηλώσει ότι θα διενεργεί πλέον φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Η μεταβολή συντελείται κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πρώτης πράξης που αφορά τη φορολογητέα δραστηριότητα. Η πρώτη πράξη μπορεί να διαφέρει από περίπτωση σε περίπτωση ανάλογα με τις συνθήκες και είναι θέμα πραγματικού γεγονότος (π.χ. μπορεί να είναι η παροχή υπηρεσιών από το μελετητή μηχανικό ή ο καθαρισμός του οικοπέδου ή η τυχόν απαιτούμενη περίφραξη ή η κατεδάφιση παλαιού κτίσματος κ.λ.π.).

Κάθε νέα οικοδομή θεωρείται για την κατασκευαστική επιχείρηση υποκατάστημα - πρόσκαιρη εγκατάσταση και πρέπει γι' αυτό μέσα στις νόμιμες προθεσμίες (30 ημέρες) από την έναρξη των εργασιών κατασκευής να υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση μεταβολών. Για τα υποκαταστήματα αυτά-πρόσκαιρες εγκαταστάσεις- δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος.

Το ίδιο εξακολουθεί να ισχύει και μετά την επιβολή του ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων. Στις περιπτώσεις οικοδομών που υπάγονται σε ΦΠΑ, ως είδος εγκατάστασης στο έντυπο Μ10 (Δήλωση εγκατάστασης εσωτερικού) θα αναγράφεται «ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ».

Στις περιπτώσεις οικοδομών που δεν υπάγονται στο νέο καθεστώς, ως είδος εγκατάστασης θα αναγράφεται «εργοτάξιο κατασκευαστικής επιχείρησης» και θα πρέπει να προσκομίζονται τα αποδεικτικά στοιχεία για τη μη υπαγωγή του συγκεκριμένου υποκαταστήματος-οικοδομής σε ΦΠΑ (π.χ. αντίγραφο οικοδομικής άδειας με ημερομηνία έκδοσης έως 31/12/05, απόφαση εξαίρεσης σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006, φορολογικά στοιχεία, μισθοδοσία και εισφορές ΙΚΑ για την συγκεκριμένη οικοδομή ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής πριν από τυχόν αναθεώρηση αδειας, κ.λ.π).

Όλες οι παραπάνω δηλώσεις μεταβολών (υπαγωγής σε καθεστώς Φ.Π.Α., έναρξης υποκαταστήματος κ.λ.π.) υποβάλλονται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών όπως ορίζεται από το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α.

3.5 ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Με τις νέες διατάξεις καθορίζεται ότι παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση από υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος («εξ επαχθούς αιτίας») της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων αυτών, καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παρ.1 του άρθρου 2 του αναγκαστικού νόμου 1521/1950 (που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950) περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η μεταβίβαση ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση¹³.

Στην περίπτωση αυτή θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό, εφόσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί από τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή τον εργολάβο που ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση. Η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ΑΝ.Ν. 1521/1950 (κυρ. Ν. 1587/1950), αποτελεί την περίπτωση που είναι γνωστή ως πώληση διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. από τα σχέδια ή σε ημιτελή κατάσταση αλλά πρόκειται να παραδοθεί περατωμένο.

«Ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυώροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους κύριας χρήσης, στους οποίους περιλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που ανεξάρτητα από αριθμό ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού πεντακοσίων τουλάχιστον τετραγωνικών μέτρων (500 τ.μ.), οι οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για πολύωρη σ' αυτές παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο.»

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, για να υπάρξει υπαγόμενη σε ΦΠΑ παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, δηλαδή του εργολάβου ο οποίος κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση,

β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα,

γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο.

¹³ www.euro2day.gr/dm_documents/251105_aitiologiki_ekthesi_fpa.doc

Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. Επομένως δε συνιστά φορολογητέα παράδοση η ξεχωριστή μεταβίβαση γηπέδων (δηλαδή οικοπέδων και αγροτεμαχίων) ή ιδανικών μεριδίων αυτών,

δ) Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται από 1/1/2006 και μετά ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής και εφόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαίρεσης της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006.

ε) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό. Αυτό σημαίνει ότι το ακίνητο πρέπει να είναι «καινούργιο».

Δε θεωρείται ως καινούργιο αυτό που έχει με οποιοδήποτε τρόπο χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στο φόρο, όπως για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση ή άλλη χρήση.

Επίσης θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση και συνεπώς το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούργιο κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδειάς. Η μεταβίβαση του ακινήτου σε χρόνο μεταγενέστερο από την συμπλήρωση της πενταετίας δεν συνιστά πράξη υπαγόμενη στο ΦΠΑ (αλλά υπάγεται σε ΦΜΑ)¹⁴.

Περαιτέρω ορίζεται ότι αποτελούν υπαγόμενες στο φόρο παραδόσεις και οι παρακάτω πράξεις:

α) μεταβίβαση ψιλής κυριότητας,

β) σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας,

γ) παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου,

δ) μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας.

¹⁴ www.euro2day.gr/dm_documents/251105_aitiologiki_ekthesi_fpa.doc

Οι ανωτέρω πράξεις συνιστούν φορολογητέα παράδοση ακινήτων εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο, στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου, στη μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π. Αυτονόητο είναι ότι οι παραδόσεις ακινήτων οι οποίες υπάγονται σε ΦΠΑ δεν υπάγονται ταυτόχρονα και σε φόρο μεταβίβασης (ΦΜΑ).

Σε περιπτώσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, εξακολουθεί να επιβάλλεται ο οικείος φόρος και συνεπώς δεν θεωρείται ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε ΦΠΑ, γιατί αφενός δεν μπορεί η ίδια πράξη να υπόκειται σε δύο φορολογίες και αφετέρου ελλείπει το στοιχείο της επαχθούς αιτίας. Θα πρέπει όμως να γίνεται στις περιπτώσεις αυτές διακανονισμός του ΦΠΑ των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (μέσω της περιοδικής δήλωσης - αφαιρούμενα ποσά).

3.6 ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΣΤΗΝ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η εφαρμογή των διατάξεων για την επιβολή του φόρου υπεραξίας ακινήτων ανεστάλη για δύο χρόνια, για το 2015 και το 2016, με νομοθετική ρύθμιση.

Με εγκύκλιο που εκδόθηκε στα τέλη του 2014, λίγο πριν αποφασιστεί η διετής αναστολή της επιβολής του φόρου, η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων παρείχε διευκρινίσεις για την εφαρμογή του:

- **Αλλαγή χρήσης:** Στην περίπτωση κατά την οποία για το μεταβιβαζόμενο ακίνητο προβλεπόταν συγκεκριμένη χρήση του ως νομίμως υφιστάμενου κτηρίου και, στη συνέχεια, η χρήση αυτή μεταβλήθηκε, καθ' οιονδήποτε τρόπο, μετά την έκδοση οικοδομικής άδειας αλλαγής χρήσης, η μεταβολή αυτή είναι αδιάφορη για τον προσδιορισμό τόσο του χρόνου όσο και της τιμής κτήσης (π.χ. το μεταβιβαζόμενο ακίνητο ήταν κατοικία κατά την απόκτησή του ενώ, κατά την πώλησή του, έχει μετατραπεί σε επαγγελματικό χώρο).
- **Αποπεράτωση ημιτελούς κτίσματος:** Σε περίπτωση απόκτησης ημιτελούς κτίσματος (μετά την 1.1.1995), και πώλησης αυτού στη συνέχεια, μετά από ανέγερση, ως ημιτελούς, σε οποιοδήποτε στάδιο κατασκευής, προ της αποπεράτωσης του, τότε η τιμή κτήσης υπολογίζεται με βάση την αξία στην οποία αυτό είχε αποκτηθεί. Αντίθετα, εάν πωληθεί ως αποπερατωμένο, η τιμή κτήσης θα προσδιοριστεί με πολλαπλασιασμό της τιμής μεταβίβασης του ακινήτου επί τον Δείκτη Τιμών Κατοικιών του

έτους κτήσης διά του Δείκτη Τιμών Κατοικιών του αμέσως προηγούμενου της μεταβίβασης έτους. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις ως χρόνος κτήσης θεωρείται εκείνος της απόκτησης, ενώ είναι αδιάφορος ο χρόνος έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

- **Απαλλοτρίωση τμήματος ακινήτου:** Σε περίπτωση που έχει αποκτηθεί με οποιαδήποτε αιτία, αγροτεμάχιο ή οικοπέδο και στη συνέχεια έγινε απομείωση τετραγωνικών μέτρων λόγω γενόμενης απαλλοτρίωσης, η τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου μειώνεται με την αναλογούσα αξία κτήσης των απομειούμενων τετραγωνικών μέτρων.
- **Διόρθωση συμβολαίου:** Η περίπτωση διόρθωσης, τροποποίησης ή επανάληψης συμβολαίου, για οποιαδήποτε αιτία, δεν συνιστά μεταβιβαστική πράξη και δεν επιβαρύνεται εκ νέου με φόρο υπεραξίας, εφόσον η διόρθωση ή η επανάληψη δεν συνεπάγεται τη μεταβολή οποιουδήποτε προσδιοριστικού της υπεραξίας στοιχείου. Τα ανωτέρω ισχύουν, ιδίως, όταν η διόρθωση αφορά τη διευκρίνιση των περιμετρικών ορίων ακινήτου ή την έκταση αυτού, κατόπιν νέας απεικόνισης ή καταμέτρησής του, εφόσον προκύπτει ότι πρόκειται για το ίδιο αναγραφόμενο στο αρχικό συμβόλαιο ακίνητο. Επομένως, στην προηγούμενη περίπτωση, η διορθωτική πράξη δεν συνιστά νέα κτήση και, κατ' επέκταση, ο χρόνος κτήσης είναι εκείνος του αρχικού συμβολαίου.

Αντίθετα, στην περίπτωση απόκτησης λόγω κληρονομικής διαδοχής ή εκ χαριστικής αιτίας, θα ληφθεί υπ' όψιν και η τυχόν επιπρόσθετη αξία, βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, εφόσον έχει υποβληθεί διορθωτική -συμπληρωματική δήλωση (φόρου κληρονομιάς, δωρεάς-γονικής παροχής κ.λ.π) ή έχει εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου, βάσει των διατάξεων των φορολογιών αυτών. Η διόρθωση συμβολαίου που αφορά κτήση αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου χώρου ως παρακολουθήματος χωρίς ποσοστό επί του οικοπέδου, χωρίς να προκύπτει καταβολή τιμήματος, δεν συνιστά νέα κτήση. Επίσης σε περίπτωση διόρθωσης κύρωσης πράξης εφαρμογής ή ορθής επανάληψης αυτής τότε χρόνος κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος της αρχικής πράξης.

- **Ανέγερση με αυτεπιστασία ή αντιπαροχή:** Σε περίπτωση μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε με αυτεπιστασία ή με το σύστημα της αντιπαροχής, η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών

Στην ίδια ως άνω περίπτωση, ο χρόνος κτήσης ορίζεται ως ο χρόνος μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ημερομηνία έκδοσης ή δύο (2) ετών από την ημερομηνία της πρώτης ανανέωσης της οικοδομικής άδειας ανέγερσης, εκτός εάν η μεταβίβαση γίνεται εντός των παραπάνω προθεσμιών¹⁵..

Πώς υπολογίζονται οι τιμές κτήσης

Ως τιμές κτήσης και μεταβίβασης λαμβάνονται αυτές που αναγράφονται στα συμβόλαια, ενώ εάν πρόκειται για ακίνητο το οποίο έχει αποκτηθεί από κληρονομιά η τιμή κτήσης υπολογίζεται με βάση το φόρο κληρονομιάς που είχε καταβληθεί (το ίδιο και για τις δωρεές - γονικές παροχές).

Σε κάθε άλλη περίπτωση όπου η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προκύψει με βάση δημόσια έγγραφα (όπως π.χ. αυτεπιστασία ή αντιπαροχή) υπολογίζεται με βάση έναν μαθηματικό τύπο λαμβάνοντας υπ' όψιν τον πληθωρισμό των ετών που έχουν μεσολαβήσει ανάμεσα στην απόκτηση και την πώληση (τιμή κτήσης = τιμή μεταβίβασης επί τον Δείκτη Τιμών Κατοικιών του έτους κτήσης διά του ΔΤΚατ του προηγούμενου της μεταβίβασης έτους. Ο Δείκτης Τιμών Κατοικιών δημοσιεύεται κάθε χρόνο από την Τράπεζα της Ελλάδος).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΕ, επιβάλλεται φόρος υπεραξίας με συντελεστή 15% στο κέρδος που προκύπτει ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης κάθε ακινήτου.

¹⁵ www.naftemporiki.gr/finance/printStory/1139310

Η απομείωση της υπεραξίας των ακινήτων

Η υπεραξία που προκύπτει μετά την αφαίρεση της τιμής κτήσης από την τιμή πώλησης του ακινήτου λαμβάνεται υπ' όψιν απομειούμενη με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών απομείωσης:

| Έτη διακράτησης | Συντελεστής απομείωσης | Έτη διακράτησης | Συντελεστής απομείωσης |
|-----------------|------------------------|-----------------|------------------------|
| 1 | 100,00% | 14 | 77,90% |
| 2 | 98,20% | 15 | 76,40% |
| 3 | 96,40% | 16 | 74,80% |
| 4 | 94,70% | 17 | 73,20% |
| 5 | 93,00% | 18 | 71,70% |
| 6 | 91,20% | 19 | 70,20% |
| 7 | 89,50% | 20 | 68,70% |
| 8 | 87,80% | 21 | 67,20% |
| 9 | 86,10% | 22 | 65,70% |
| 10 | 84,50% | 23 | 64,20% |
| 11 | 82,80% | 24 | 62,80% |
| 12 | 81,10% | 25 | 61,50% |
| 13 | 79,50% | 26+ | 60% |

Πηγή: <http://www.naftemporiki.gr/finance/story/1139310/apo-1is-ianouariou-ksupnaei-o-foros-uperaksias-sta-akinita>

Ο φόρος επιβαρύνει τον πωλητή του ακινήτου, ενώ ο αγοραστής οφείλει φόρο μεταβίβασης 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Εφόσον ο φορολογούμενος έχει διακρατήσει το ακίνητο που πωλεί για πέντε τουλάχιστον έτη από τη στιγμή της απόκτησής του η υπεραξία είναι αφορολόγητη μέχρι το ποσό των 25.000 ευρώ.

Όσοι μεταβιβάσουν ακίνητα τα οποία έχουν στην κατοχή τους πριν από το 1995 απαλλάσσονται από τον φόρο υπεραξίας.

Η τελική υπεραξία επί της οποίας υπολογίζεται ο φόρος προσδιορίζεται με βάση ποσοστιαίους συντελεστές απομείωσης κλιμακούμενους ανάλογα με τα έτη διακράτησης του ακινήτου (από 98,2% για δύο χρόνια διακράτησης έως 60% για περισσότερα από 26, βλ. σχετικό πίνακα).

Ειδικά για ακίνητα που έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 1995 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2002 οι συντελεστές απομείωσης περιορίζονται, καθώς πολλαπλασιάζονται με 0,8.

Η πληρωμή του φόρου

Η διαδικασία επιβολής του φόρου υπεραξίας ολοκληρώνεται σε τέσσερα βήματα:

α) Συμπλήρωση δήλωσης: Για την επιβολή του φόρου, ο φορολογούμενος που μεταβιβάζει ακίνητη περιουσία υποχρεούται, πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου, να δηλώνει το σύνολο των στοιχείων που αφορούν τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας στον συμβολαιογράφο. Η δήλωση περιλαμβάνει τα στοιχεία του πωλητή, του συμβολαιογράφου που καταρτίζει τη συμβολαιογραφική πράξη και θα διενεργήσει την παρακράτηση και την απόδοση του φόρου, τα στοιχεία του αγοραστή ή των αγοραστών, τον χρόνο και την αξία κτήσης και μεταβίβασης, το είδος της ακίνητης περιουσίας ή των ιδανικών μεριδίων αυτής ή του εμπράγματος δικαιώματος, τα έτη διακράτησης, τους συντελεστές και τον υπολογισμό του φόρου.

Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ελέγχει και να βεβαιώνει την ακρίβεια των ανωτέρω στοιχείων, καθώς και να θεωρεί τη δήλωση, δεν έχει, όμως, ευθύνη για όσα στοιχεία δεν έχουν περιέλθει σε γνώση του και δεν περιλαμβάνονται στο συμβόλαιο που συντάσσει. Αν με το ίδιο συμβόλαιο μεταβιβάζονται περισσότερα εμπράγματα δικαιώματα, ο φορολογούμενος (πωλητής) υποβάλλει μία δήλωση στην οποία θα περιγράφονται τα ανωτέρω στοιχεία που αφορούν το κάθε δικαίωμα. Αν με το ίδιο συμβόλαιο περισσότερα πρόσωπα (πωλητές) μεταβιβάζουν, υποβάλλεται από το καθένα χωριστή δήλωση.

β) Υποβολή δήλωσης: Η δήλωση υπογεγραμμένη από τον πωλητή και τον συμβολαιογράφο υποβάλλεται στην εφορία της έδρας του σε τρία αντίτυπα.

γ) Έκδοση ταυτότητας οφειλής: Την ίδια ημέρα ή το αργότερο την επομένη ημέρα της σύνταξης του συμβολαίου ο συμβολαιογράφος καταχωρίζει σε εφαρμογή του Taxisnet σειρά

στοιχείων (μεταξύ άλλων τον ΑΦΜ του πωλητή, τον αριθμό και την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, την υπεραξία), οριστικοποιεί τη δήλωση και εκδίδει Ταυτότητα Οφειλής.

δ) Πληρωμή φόρου: Μέσα σε πέντε μέρες από την υπογραφή του συμβολαίου, ο συμβολαιογράφος αποδίδει με τραπεζική επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου τον φόρο που έχει παρακρατήσει. Η επιταγή κατατίθεται στην τράπεζα από την οποία εκδόθηκε¹⁶.

3.7. ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η μίσθωση, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώληση του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών).

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση διάθεσης ακινήτου για χρήση του ως παγίου σε άλλη **φορολογητέα** δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου **δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης** και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ περί διακανονισμού και παρακολούθησης του επί πενταετία. Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου, μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά την πενταετία του διακανονισμού θα υπαχθεί σε ΦΜΑ. Υπάρχει όμως υποχρέωση γνωστοποίησης για τη χρησιμοποίηση αυτού του ακινήτου ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα ταυτόχρονα με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης της φορολογικής περιόδου που άρχισε η χρησιμοποίησή του.

¹⁶ www.naftemporiki.gr/finance/printStory/1139310

Άλλη περίπτωση διάθεσης ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα η οποία εξομοιώνεται με παράδοση και οφείλεται γι' αυτήν ΦΠΑ αυτοπαράδοσης, είναι η περίπτωση κατά την οποία συμπληρώνεται πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής αδείας, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί παράδοση του ακινήτου, οπότε το ακίνητο θεωρείται ότι διατίθεται πλέον σε μη φορολογητέα δραστηριότητα, εφόσον η πώληση (παράδοση) του μετά τον χρόνο αυτό (παρέλευση πενταετίας) δεν θα υπόκειται σε ΦΠΑ.

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις για τις οποίες καταβάλλεται ΦΠΑ, είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητας της αυτής υπόκειται στο ΦΠΑ και να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1/1/2006 ή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1/1/2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν.2859/2000.

Μετά τη τροποποίησή της η διάταξη προβλέπει:

«1.Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου, που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. [1521/1950](#) (ΦΕΚ 245 Α') που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση».

Στο παρόν κείμενο θα επικεντρωθούμε στις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ). Η αρχική διάταξη προέβλεπε, ότι μετά την παρέλευση πέντε ετών (5) από την έκδοση της οικοδομικής αδείας ανέγερσης ενός ακινήτου, ο κατασκευαστής όφειλε να κάνει τη διαδικασία αυτοπαράδοσης και να καταβάλει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 του ν.3943/2011 ως εξής: «θεωρείται πλέον ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση στα ακίνητα (στις παραδόσεις των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ) κατά τον χρόνο που συμπληρώνεται τριετία από την αποπεράτωση της οικοδομής, αντί πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής αδειάς, όπως ίσχυε. Μετά την τροποποίηση αυτή, το ακίνητο θεωρείται νεόδμητο μέχρι την συμπλήρωση τριετίας από την αποπεράτωση της οικοδομής. Η οικοδομή θεωρείται αποπερατωμένη κατά την ημερομηνία που δηλώνεται η αποπεράτωση των εργασιών για τις οποίες απαιτείται καταβολή εισφορών στο ΙΚΑ». Η διάταξη αυτή λόγω της οικονομικής κρίσης διαρκώς αναστέλλονταν, με την επιμήκυνση του χρόνου της υποχρεωτικής αυτοπαράδοσης.

Η λύση δόθηκε από τον ν.4316/2014, όπου η αυτοπαράδοση αποσυνδέθηκε από το χρονικό όριο της αποπεράτωσης του ακινήτου και γίνεται υποχρεωτικά, όταν το ακίνητο χρησιμοποιηθεί για οποιαδήποτε λόγο, όπως μίσθωση, ιδιοχρηση, ιδιοκατοίκηση ή άλλη χρήση. Προς κατανόηση των ανωτέρω διατάξεων θα παραθέσουμε τα ακόλουθα παραδείγματα.

Αυτοπαράδοση για διάθεση νεόδμητο ακινήτου, σε μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα (μίσθωση χωρίς ΦΠΑ, ιδιοχρησιμοποίηση για μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ ή ιδιοκατοίκηση).

Όταν κατασκευαστής ακινήτου που υπάγεται για το συγκεκριμένο ακίνητο σε ΦΠΑ, αποφασίσει να το διαθέσει ως κατοικία, με μίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ή με δωρεάν παραχώρηση σε παιδιά ή γονείς, τότε λαμβάνει χώρα αυτοπαράδοση και υποβάλλεται η ειδική δήλωση ΦΠΑ άνευ καταβολής του αντιστοίχου φόρου, γνωστοποίηση στην αρμόδια φορολογική αρχή για την ενημέρωση της αυτοπαράδοσης στην περιοδική ΦΠΑ και υποβολή μέσω TAXISnet της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου.

Αυτοπαράδοση, για διάθεση νεόδμητο ακινήτου σε υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα.

Στις περιπτώσεις που ο κατασκευαστής α) ιδιοχρησιμοποιήσει το νεόδμητο ακίνητο για φορολογητέα σε ΦΠΑ δραστηριότητα, όπως π.χ. είναι η ίδρυση καταστήματος εμπορίας ειδών διατροφής, β) το μισθώσει σε άλλο επαγγελματία και στη μίσθωση επιβληθεί ο αναλογούν ΦΠΑ (σήμερα 23%). Στις προαναφερθείσες περιπτώσεις η χρησιμοποίηση του παγίου (αυτοπαραδομένου ακινήτου) γίνεται για φορολογητέα δραστηριότητα της επιχείρησης, σε αυτή τη περίπτωση δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ.

Στα βιβλία της επιχείρησης και στην περιοδική δήλωση θα γίνουν εγγραφές πράξη λήπτη (χρεοπίστωση ΦΠΑ).

Παράλληλα, υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια ΔΟΥ του γεγονότος χρησιμοποίησης του συγκεκριμένου ακινήτου ως παγίου, σε φορολογητέα δραστηριότητα. Η γνωστοποίηση αυτή, υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου, κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση του ακινήτου. Όπως είναι φυσικό, σε αυτή την περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, για την παρακολούθηση του παγίου επί πενταετία και το διακανονισμό του ΦΠΑ σε περίπτωση που το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί για φορολογητέα δραστηριότητα. Συγκεκριμένα, ο κατασκευαστής του προηγούμενου παραδείγματος, που ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο ως κατάστημα εμπορίας ειδών διατροφής, αποφασίζει μετά από δύο (2) έτη να πουλήσει το ακίνητο, η μεταβίβαση αυτή θα υποβληθεί σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ), καθώς δεν πρόκειται για νεόδμητο ακίνητο και παράλληλα ο κατασκευαστής υποχρεούται, να διακανονήσει το Φ.Π.Α. των εναπομεινάντων τριών πέμπτων (3/5), που έχει εκπέσει. Η ίδια ακριβώς διαδικασία, για το διακανονισμό του ΦΠΑ θα ακολουθηθεί και στο δεύτερο παράδειγμα.

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΣΤΟΝ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥΧΟ ΕΠΙ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ

Στην περίπτωση της αντιπαροχής ο κατασκευαστής οφείλει να εκδώσει το φορολογικό στοιχείο "ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ" προς τον οικοπεδούχο για την αξία της παρεχόμενης εργολαβίας.

Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει μεταβίβαση κυριότητας διότι ο οικοπεδούχος ήταν και παραμένει κύριος των ποσοστών του οικοπέδου που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες οριζόντιες ή κάθετες ιδιοκτησίες και συνεπώς δεν συντάσσεται συμβόλαιο και δεν υποβάλλεται η ειδική δήλωση ΦΠΑ.

Το φορολογικό στοιχείο "ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ" εκδίδεται με τη παράδοση των ακινήτων στον οικοπεδούχο και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής αδείας.

3.8 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά την ημέρα:

α) Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

β) Σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης. Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού κινητών, έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι ο καθ' ου η εκτέλεση, βαρυνόμενος με τον ΦΠΑ είναι ο υπερθεματιστής και υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του ΦΠΑ ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος κ.λ.π.). Ο υπάλληλος του πλειστηριασμού υποβάλλει την ειδική δήλωση Φ.Π.Α στο όνομα του καθ' ου και στη ΔΟΥ του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης και σε κάθε περίπτωση πριν τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης. Κατά τα λοιπά ισχύει η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1075/30-3-1990.

γ) Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι δεν απαιτείται σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου στην περίπτωση της επιδίκασης κυριότητας από το δικαστήριο.

δ) Πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7. Πρόκειται δηλαδή για τις περιπτώσεις της ιδιοκατοίκησης, δωρεάν παραχώρησης της χρήσης, μίσθωσης κ.λ.π. οι οποίες εξομοιώνονται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και υπόκεινται σε ΦΠΑ. Τέτοια είναι και η περίπτωση συμπλήρωσης της πενταετίας από την έκδοση οικοδομικής αδειάς.

ε) Υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης να συντρέχουν σωρευτικά και οι τρεις προϋποθέσεις, δηλαδή να περιλαμβάνεται στο προσύμφωνο ο όρος της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και να ορίζεται ότι καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

Κατά συνέπεια, στην περίπτωση πίστωσης του τιμήματος ή εξόφλησης μέρους αυτού δεν γεννάται η φορολογική υποχρέωση.

Αναφορικά με την παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παρεχόμενη εργολαβία και παραδίδονται τα κτίσματα στον οικοπεδούχο (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/2006 και Εγκύκλιος ΠΟΛ. 1067/2006)¹⁷.

3.9 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

Φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λ.π. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) όπως άλλωστε και σε όλες τις παραδόσεις αγαθών.

Επίσης για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας για την ανέγερση των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά.

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, η ανέγερση οικοδομής «επί αντιπαροχή» είναι μίσθωση έργου, για την οποία η αμοιβή παρέχεται σε είδος ή σε ορισμένες περιπτώσεις εν μέρει σε είδος και εν μέρει σε χρήμα. Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυώροφου οικοδομής στο οικόπεδο του, η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας. Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου-εργοδότη, όπως μεταβιβάσει σ' αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου.

Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, η οποία προκύπτει από το κόστος υλικών, εργασιών, αμοιβών, μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος όπου

¹⁷ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/5632>

υπάρχει, δε μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου, που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. Μπορεί όμως η αξία της εργολαβίας να είναι μεγαλύτερη της αξίας των κατά τα παραπάνω ποσοστών οικοπέδου, εάν με το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα.

Για τις πράξεις παράδοσης ακινήτων που αναφέρονται στο άρθρο 7 παράγραφος 2 περίπτωση γ', δηλαδή τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων, όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται σύμφωνα με το άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση α' η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης τους. Επειδή στις περιπτώσεις αυτές ο εργολάβος κατασκευαστής δεν αγοράζει αλλά κατασκευάζει το ακίνητο, ως φορολογητέα αξία της αυτοπαραδόσης λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής. Η αξία αυτή αναγράφεται στην ειδική δήλωση που υποβάλλεται για τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων χωρίς με αυτή να καταβάλλεται ο φόρος, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου.

Στην περίπτωση πλειστηριασμού ακινήτου ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα που αναφέρεται στην κατακυρωτική έκθεση ανεξαρτήτως αν υπερβαίνει ή όχι την αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1054/2006.

Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία που κυρώθηκε με τον ν. 2961/22-11-2001 όπως ισχύει. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα λόγω δωρεάς, γονικής παροχής, κληρονομιάς εξακολουθεί για το εμπράγματο δικαίωμα που δωρίζεται, παρέχεται, κληρονομείται να επιβάλλεται ο οικείος φόρος ενώ για το εμπράγματο δικαίωμα που τυχόν μεταβιβάζεται ή αυτοπαραδίδεται, επιβάλλεται ΦΠΑ.

Παράδειγμα:

Εργολάβος-κατασκευαστής που ανεγείρει οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ αποφασίζει να δωρίσει την ψιλή κυριότητα ενός διαμερίσματος της οικοδομής αυτής στον αδελφό του και να παρακρατήσει ο ίδιος την επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή η δωρεά της ψιλής κυριότητας θα φορολογηθεί με φόρο δωρεάς και η παρακράτηση της επικαρπίας θα φορολογηθεί ως αυτοπαράδοση με ΦΠΑ¹⁸.

3.10 ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις όλων των άλλων ακινήτων, εκτός των παραδόσεων νεόδμητων ακινήτων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 6.

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές, ότι παραδόσεις οικοπέδων, αγροτεμαχίων κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. Απαλλάσσονται επίσης από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις ακινήτων που **δεν** θεωρούνται νεόδητα. Πρόκειται δηλαδή για ακίνητα των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε **πριν την 1/1/2006** και επομένως δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Αυτονόητο είναι ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων των οποίων η άδεια εκδόθηκε από 1/1/2006 αλλά έχει χορηγηθεί η εξαίρεση.

Περαιτέρω, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και οι περιπτώσεις παράδοσης νεόδμητων ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων.

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει για όλη την αξία της παράδοσης του μεταβιβαζόμενου ως πρώτη κατοικία ακινήτου και του τυχόν ως άνω παραχωρούμενου δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης. Συνεπώς, η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και για το τυχόν μεγαλύτερο του απαλλασσόμενου κατά περίπτωση ορίου καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.) κατά τα οριζόμενα στη φορολογία αυτή.

¹⁸ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/5632>

Η απαλλαγή αυτή κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης, γι' αυτό και θα πρέπει να ερευνάται προσεκτικά η ύπαρξη των προϋποθέσεων για να θεωρηθεί κάποιος δικαιούχος απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για πρώτη κατοικία, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουμε απαλλαγή της παράδοσης του ακινήτου από τον Φ.Π.Α. και υπαγωγή της πράξης αυτής στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και κατά συνέπεια διαφοροποίηση και του υπόχρεου προσώπου απέναντι στο δημόσιο.

Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 1 του Ν. 1078/1980) μπορούν να απαλλάσσονται οι συμβάσεις αγοράς εξ' ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Κατά την ανοικοδόμηση συνεπώς κατοικίας είτε με το σύστημα της αυτεπιστασίας είτε της αντιπαροχής για τον οικοπεδούχο δεν συνάπτεται σύμβαση αγοράς και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του Φ.Μ.Α. προκειμένου να κριθεί ο οικοπεδούχος ως δικαιούχος απαλλαγής Α' κατοικίας. Για το λόγο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιούται απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. οποιοσδήποτε κατασκευάζει κατοικία σε ιδιόκτητο οικόπεδο με οποιοδήποτε τρόπο¹⁹.

3.11 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΕΣ

I) Έκπτωση

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι, οι εισροές αυτές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι, όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου) δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης

¹⁹ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/5632>

καθώς και ο ΦΠΑ που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί μέσω της περιοδικής δήλωσης στο πεδίο «αφαιρούμενα ποσά».

Το ποσό του εκπιπόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ΠΟΛ. 1083/2006).

Σημειώνεται ότι ο προσδιορισμός του εκπιπόμενου ποσοστού Φ.Π.Α που βαρύνει τις κοινές λειτουργικές δαπάνες π.χ. γραφική ύλη, έξοδα καθαριότητας κλπ βρίσκεται και για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις με βάση το κλάσμα (Pro-Rata) που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000).

II) Επιστροφή

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις, όπως και κάθε άλλη υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, έχει δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού της υπολοίπου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 34 του Κώδικα ΦΠΑ.

3.12 ΔΗΛΩΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Όπως ήδη προαναφέρθηκε η κατασκευαστική επιχείρηση από τη στιγμή που εντάσσεται σε καθεστώς ΦΠΑ έχει όλες τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο.

Συνεπώς έχει υποχρέωση για υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων, ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, όταν ενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, δηλώσεις στατιστικής παρακολούθησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών (intrastat).

Πλέον των ανωτέρω η υποκείμενη σε ΦΠΑ κατασκευαστική επιχείρηση έχει και πρόσθετες υποχρεώσεις για:

I. υποβολή εντύπου απεικόνισης του κόστους της οικοδομής προϋπολογιστικά,

II. υποβολή εντύπου απεικόνισης του κόστους της οικοδομής απολογιστικά,

III. υποβολή ειδικής δήλωσης για τη μεταβίβαση διηρημένης ιδιοκτησίας,

IV. γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου (που κατασκευάστηκε με σκοπό την εμπορία του) ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα καθώς και για το ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε,

V. τήρησης βιβλίου κοστολογίου οικοδομών,

VI. έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο στις περιπτώσεις αντιπαροχής.

Επισημαίνεται ότι όλες οι παραπάνω πρόσθετες υποχρεώσεις αφορούν μόνο τις επιχειρήσεις κατασκευής οικοδομών προς πώληση (είτε ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο είτε με το σύστημα της αντιπαροχής) και όχι τις επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν εργολαβικά την ανέγερση μιας οικοδομής για λογαριασμό άλλου. Π.χ. κατασκευαστική επιχείρηση που αναλαμβάνει ως εργολάβος την ανέγερση του καταστήματος μιας εμπορικής επιχείρησης ρούχων σε οικόπεδο που ανήκει στην τελευταία -όχι με το σύστημα της αντιπαροχής- δεν έχει καμμία από τις παραπάνω υποχρεώσεις. Η κατασκευαστική αυτή επιχείρηση για την εργολαβία που παρέχει στην εμπορική υπόκειται βέβαια σε ΦΠΑ και το σχετικό παραστατικό που θα εκδόσει για την αμοιβή της θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.

I. Έντυπο απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες εκδόθηκε η Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1048/20-3-2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο.Ο. έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1065/2006.

Το ειδικό έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους υποβάλλεται από τον πωλητή - υποκείμενο στο φόρο, για τις οικοδομές που θα αποτελέσουν αντικείμενο επιβολής του Φ.Π.Α. σε τρία αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η υπό ανέγερση οικοδομή. Υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την ημερομηνία έκδοσης της

οικοδομικής αδείας και πριν από την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας (π.χ. πώληση ενός καταστήματος ή αυτοπαράδοση ενός διαμερίσματος).

Το έντυπο αυτό περιλαμβάνει το προϋπολογιστικό κόστος της οικοδομής, το οποίο θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τις τρέχουσες τιμές αγοράς (για υλικά, μισθοδοσία, υπηρεσίες γενικά κ.λ.π.) και τις εργασίες που πρόκειται να εκτελεστούν σύμφωνα με τις εγκριθείσες για την οικοδομή μελέτες, προκειμένου να προσεγγίζει το πραγματικό κόστος της οικοδομής. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση δεν λαμβάνεται ως προϋπολογιστικό κόστος το ελάχιστο κόστος οικοδομής (ΕΚΚΟ).

Το προϋπολογιστικό κόστος αναλύεται σε δύο πίνακες, στους πίνακες Α΄ των γενικών δαπανών και Β΄ του κατασκευαστικού κόστους.

Γενικές δαπάνες είναι οι δαπάνες που ενσωματώνονται στο κόστος της οικοδομής, εκτός των δαπανών που συνιστούν κατασκευαστικό κόστος που αναλύεται στην παρακάτω περίπτωση.

Κατασκευαστικό κόστος είναι το κόστος των υλικών, των πρώτων και βοηθητικών υλών, των εργασιών κατασκευής (μισθοδοσία, εισφορές ΙΚΑ, υπεργολαβίες κ.λ.π.) στο οποίο υποβάλλεται ο κατασκευαστής προκειμένου να κατασκευάσει το σύνολο της οικοδομής.

Η κατανομή του προϋπολογιστικού κόστους στις επιμέρους ιδιοκτησίες γίνεται σε ποσοστό επί τοις χιλίοις σύμφωνα με την αντιστοιχία των ιδιοκτησιών στα χιλιοστά του οικοπέδου.

Σημειώνεται ότι είναι ενδεχόμενο κάποια χιλιοστά οικοπέδου να κρατηθούν για μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης με αποτέλεσμα η κατανομή του κόστους να εκφράζεται σε τόσα ποσοστά όσα αντιστοιχούν στο οικόπεδο που μένει αφού αφαιρεθούν τα ποσοστά που έχουν κρατηθεί.

3.13 ΈΝΤΥΠΟ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού έντυπου απεικόνισης απολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες και σχετικές διευκρινίσεις και Οδηγίες δόθηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1105/2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1111/2006.

Το ειδικό έντυπο του απολογιστικού κόστους υποβάλλεται από τον πωλητή - υποκείμενο στο φόρο, για τις οικοδομές που αποτελούν αντικείμενο επιβολής του Φ.Π.Α., σε τρία αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η ανεγερθείσα οικοδομή. Υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την αποπεράτωση της κατασκευής της οικοδομής και την καταχώρηση του συνολικού και οριστικού κόστους αυτής στο βιβλίο «κοστολογίου οικοδομής» και μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της τελευταίας εγγραφής στο βιβλίο αυτό και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

Το έντυπο αυτό περιλαμβάνει το απολογιστικό κόστος της οικοδομής όπως αυτό προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο κοστολογίου.

Η αξία του οικοπέδου στο έντυπο απολογιστικού κόστους οφείλει να αναγράφεται σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για κατασκευή σε ιδιόκτητο οικόπεδο είτε με το σύστημα της αντιπαροχής.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/2006 και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1067/2006 στην περίπτωση της αντιπαροχής ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, όπως αυτή προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων». Εάν με βάση το προσύμφωνο και το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και η καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή, ως αξία του οικοπέδου καταχωρείται η αξία του στοιχείου μειωμένη με το ποσό του χρηματικού τιμήματος.

Μετά την καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου η αξία των δαπανών που έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο, μειώνεται ισόποσα με τη συνολική αξία των δαπανών που βαρύνουν τα παραδιδόμενα κτίσματα, όπως προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων».

Ομοίως όπως και στο προϋπολογιστικό κόστος, η κατανομή του απολογιστικού κόστους στις επιμέρους ιδιοκτησίες γίνεται σε ποσοστό επί τοις χιλίοις σύμφωνα με την αντιστοιχία των ιδιοκτησιών στα χιλιοστά του οικοπέδου. Σε περίπτωση που κάποια χιλιοστά οικοπέδου έχουν κρατηθεί για μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης ισχύουν όσα προαναφέρθηκαν για την κατανομή του προϋπολογιστικού κόστους. Επίσης ομοίως στην περίπτωση αντιπαροχής ο εργολάβος κατασκευαστής κατανέμει το συνολικό απολογιστικό κόστος που προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου μόνο στα κτίσματα που ανήκουν σε αυτόν και αντιστοιχούν στα ποσοστά του οικοπέδου που θα πάρει από τον οικοπεδούχο ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

Σε περίπτωση μεταβίβασης ημιτελούς ιδιοκτησίας για την οποία δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του αμάχητου τεκμηρίου του αποπερατωμένου διαμερίσματος και της οποίας η κατασκευή θα συνεχισθεί αποδεδειγμένα από ένα στάδιο και μετά από τον αγοραστή, η συμμετοχή της στο απολογιστικό κόστος θα προκύπτει με βάση τα χιλιοστά που της Ι αντιστοιχούν, επί του κόστους κατασκευής έως του συγκεκριμένου σταδίου που αυτή έχει συμφωνηθεί ότι θα παραδοθεί.

Το βάρος της απόδειξης του πραγματικού γεγονότος βέβαια φέρει, σε κάθε περίπτωση, η επιχείρηση.

3.14 ΕΙΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής της ορίστηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1053/27-3-2006 και οι σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης της δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1070/4-8-2006. Επίσης ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου της ειδικής δήλωσης κατά το στάδιο της παραλαβής της ορίστηκε με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1054/27-3-06 και οι σχετικές οδηγίες δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/4-5-2006²⁰.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως αυτός έχει προηγούμενα προσδιοριστεί και με αυτή καταβάλλεται ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου Φ.Π.Α., αφού, αφαιρεθεί ο Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη ιδιοκτησία. Υποβάλλεται εις τετραπλούν στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο.

Σε περίπτωση που η Δ.Ο.Υ., της περιοχής του ακινήτου είναι διαφορετική από τη Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου στο φόρο, ένα αντίγραφο της διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου αμέσως μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής της. (Η διαδικασία παραλαβής αναλύεται παρακάτω).

Στον υποκείμενο εργολάβο κατασκευαστή, μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής, επιστρέφονται τα δύο από τα θεωρημένα αντίτυπα της «Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.», το ένα για το αρχείο του και το άλλο για τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη μεταβίβαση του ακινήτου.

Στο αντίτυπο που επιστρέφεται στον υποκείμενο για το αρχείο του τίθεται από τον αρμόδιο υπάλληλο σφραγίδα με την ένδειξη «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ. ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ». Το αντίτυπο αυτό είναι απαραίτητο στοιχείο για τον υποκείμενο, προκειμένου να μεταφέρει στα προστιθέμενα ποσά του φόρου των εισροών της περιοδικής του δήλωσης της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας καταβλήθηκε, τον **βάσει της Ειδικής Δηλώσεως καταβληθέντα Φ.Π.Α.**

²⁰ <https://www.taxheaven.gr/acforum/topic/37305-τεχνικα-εργα-φοροσ>

Η αξία των εκροών «ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ» αναγράφεται στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου σύνταξης του συμβολαίου.

Η «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» υποβάλλεται και στην περίπτωση παράδοσης (μεταβίβασης) άλλου εμπράγματος δικαιώματος (εκτός της πλήρους κυριότητας) επί νεόδμητου ακινήτου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. δηλαδή της μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας, σύστασης προσωπικής ή πραγματικής δουλείας κ.λ.π.

Επίσης, η «Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.» υποβάλλεται και στην περίπτωση της αυτοπαράδοσης νεόδμητου ακινήτου (όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α.) **σε τρία αντίτυπα** χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου.

3.14.1 Διαδικασία παραλαβής και ελέγχου της ειδικής δήλωσης.

α) Ο υποκείμενος στο φόρο καταθέτει την Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α., συνυποβάλλοντας ταυτόχρονα για ελεγκτικούς σκοπούς τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτου (έντυπα 1-5, Κ1-Κ9, Αντικειμενικής Αξίας

β) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία κατατίθεται, ελέγχει άμεσα μετά την καταχώρηση της τη δήλωση αυτή ως προς το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή, εφόσον αυτό είναι δυσχερές, το αργότερο εντός πέντε (5) εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών από την καταχώρηση.

Ειδικότερα ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτής που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

Στην περίπτωση που το δηλούμενο τίμημα είναι ίσο ή μεγαλύτερο από τις δύο άλλες προαναφερθείσες αξίες, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος,

αφού συμψηφιστεί πρώτα ο βάσει δήλωσης φόρος εισροών που βαρύνει την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, ολοκληρώνεται πλέον η υποβολή της δήλωσης και η ειδική δήλωση θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής ως προς την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, με την προϋπόθεση ότι τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά αυτού είναι ειλικρινή και με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως προς το φόρο εισροών και το πραγματικό κόστος του ακινήτου.

γ) Στην αντίθετη περίπτωση που το δηλούμενο τίμημα υπολείπεται από την μία ή τις δύο προαναφερθείσες αξίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αναγράφει στην ειδική δήλωση ως αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου την κατά τα προαναφερόμενα μεγαλύτερη αξία, εντός της προβλεπόμενης από την παραπάνω περίπτωση β' προθεσμίας.

Εφόσον η αναγραφόμενη αυτή αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου γίνει αποδεκτή από τον υποκείμενο στο φόρο, συντάσσεται σχετική πράξη η οποία υπογράφεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τον υποκείμενο στο φόρο και καταβάλλεται εφάπαξ τόσο ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος (αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης φόρος εισροών που βαρύνει την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία) όσο και η διαφορά μεταξύ του βάσει δήλωσης και του βάσει συμβιβασμού προκύπτοντος φόρου, με την έκδοση ιδιαίτερων διπλότυπων είσπραξης. Και στην περίπτωση αυτή μετά την καταβολή του φόρου ολοκληρώνεται η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και η παραληφθείσα πλέον δήλωση θεωρείται περαιωθείσα ως προς την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Οι προϋποθέσεις περαίωσης που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β' ως προς τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ισχύουν και εν προκειμένω, ενώ ομοίως δεν αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου και της περαίωσης ο οικείος φόρος εισροών και το πραγματικό κόστος, τα οποία τελούν υπό την επιφύλαξη του τακτικού ελέγχου.

δ) Εφόσον η αναγραφόμενη κατά την περίπτωση γ' από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου δεν γίνει αποδεκτή κατά τα οριζόμενα ανωτέρω, ο υποκείμενος στο φόρο δύναται να ζητήσει από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.), με αίτηση του, εκτίμηση της αξίας του ακινήτου. Η κρίση του Σ.Ο.Ε είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο αποδεχθεί την αξία που εκτιμάται από το Σ.Ο.Ε., συντάσσεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., επί της καταχωρηθείσας δήλωσης πράξη και ακολουθείται η ίδια διαδικασία όπως και προηγούμενα στην περίπτωση γ' αναφέρθηκε.

ε) Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το Σ.Ο.Ε. συντάσσεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. επί της καταχωρηθείσας δήλωσης και υπογράφεται από αυτόν πράξη σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1054/2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/06 η οποία επέχει θέση πράξης προσδιορισμού του φόρου. Καταβάλλεται ο βάσει δήλωσης αναλογών φόρος μετά τον συμψηφισμό του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στην μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία και η δήλωση θεωρείται πλέον παραληφθείσα. Στην περίπτωση αυτή τα επιστρεφόμενα αντίγραφα των ιδιαίτερων δηλώσεων επιδίδονται στον υποκείμενο στο φόρο, επί αποδείξει, μαζί με συνοπτική έκθεση ελέγχου για την αξία κατά την εκτίμηση του Σ.Ο.Ε. Ο υποκείμενος έχει δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της πιο πάνω πράξης εντός της προβλεπόμενης από τις ισχύουσες διατάξεις προθεσμίας, την επίδοση σ' αυτόν των κατά τα παραπάνω θεωρημένων αντιτύπων της ειδικής δήλωσης.

3.15 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΓΙΑ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ Η ΓΙΑ ΑΠΑΛΛΟΤΡΙΩΣΗ

Προβλέπεται επιπλέον η γνωστοποίηση για την χρησιμοποίηση ακινήτου, που κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτριώση. Με τη γνωστοποίηση αυτή στη Δ.Ο.Υ. διευκολύνεται η υπαγωγή στην ορθή φορολογία, ήτοι σε Φ.Μ.Α. σε περίπτωση μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου.

3.16 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ ΠΟΥ ΕΠΗΛΘΑΝ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι αλλαγές που συντελούνται στο φορολογικό σύστημα δεν έχουν αφήσει ανεπηρέαστες και τις οικοδομικές επιχειρήσεις. Η τελευταία μεταβολή που έχει επέλθει, είναι η κατάργηση του τεκμαρτού υπολογισμού των κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία (Ο.Ε.,Ε.Ε.)²¹.

Ακολούθως περιγράφονται οι αλλαγές σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα, οι πρόσθετες υποχρεώσεις αλλά και οι ασάφειες που αυτές προκαλούν.

Κατάργηση της ειδικής απαλλαγής από την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων

Μετά την έναρξη ισχύς του ΚΦΑΣ (01/01/2013) και οι οικοδομικές επιχειρήσεις εντάσσονται στον γενικό κανόνα που θέτει τον κύκλο εργασιών του 1.500.000€ ως κριτήριο για την ένταξη στα διπλογραφικά βιβλία (Ν.4093/12, άρθρο 4, παρ.5). Όσες από αυτές, λοιπόν, την 31η Δεκεμβρίου του 2012 είχαν πωλήσεις μεγαλύτερες του 1.500.000€, έπρεπε να τηρήσουν διπλογραφικά βιβλία για το έτος 2013. Εφόσον και κατά το έτος 2013 ο κύκλος εργασιών τους ξεπέρασε ξανά το 1.500.000€, εξακολουθούν και για τη χρήση 2014 να τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Μεταβολές στην υποχρέωση πραγματοποίησης απογραφής λόγω των αλλαγών στα τηρούμενα βιβλία

Η υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων οδηγεί στην ανάγκη κατάρτισης απογραφής όλων των στοιχείων του ισολογισμού (απαιτήσεις και υποχρεώσεις) και βέβαια των αποθεμάτων των οικοδομικών επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια οι οικοδομικές επιχειρήσεις, που κατά τη χρήση 2013 είχαν λόγω κύκλου εργασιών υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, την 01η Ιανουαρίου του 2013, έπρεπε να πραγματοποιήσουν απογραφή των απούλητων οικοδομών τους. Η απογραφή αυτή γίνεται βάση των γενικών κανόνων αποτίμησης αποθεμάτων που ορίζει το ΕΓΛΣ. Για τις οικοδομές, που υπάγονται στο καθεστώς ΦΠΑ, η αποτίμηση θα προκύψει εύκολα από το «Βιβλίο Κοστολογίου» οικοδομής, που υποχρεωτικά τηρούν οι επιχειρήσεις για κάθε μια από αυτές.

²¹ www.capital.gr/tax/News_tax.asp?id=1982318

Εφόσον, η οικοδομική επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων (πωλήσεις μικρότερες του 1.500.000€ κατά την προηγούμενη χρήση), δεν έχει και υποχρέωση κατάρτισης απογραφής έναρξης, δεδομένου ότι η υποχρέωση απογραφής για τις οικοδομικές επιχειρήσεις δεν προκύπτει από τον ισχύον ΚΦΑΣ. Αντίθετα, εξακολουθεί να ισχύει και για την 31η Δεκεμβρίου του 2013, η απαλλαγή της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής (ΠΟΛ. 1134/04), όπως ρητά αναφέρεται στην παρ. 3 της ΠΟΛ.1023/14.

Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος

Για τη χρήση που λήγει την 31.12.2013 οι οικοδομικές επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, (Α.Ε., ΕΠΕ, και εταιρείες ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες, ατομικές με τζίρο άνω του 1.500.000€) θα φορολογηθούν βάσει του προκύπτοντος λογιστικού αποτελέσματος. Για πωλήσεις ημιτελών ιδιοκτησιών θα εφαρμοστούν οι διατάξεις , προϋπολογιστικής φορολόγησης (συνδυασμός του λογιστικού και τεκμαρτού υπολογισμού αποτελέσματος με συντελεστή 20%). Εξακολουθούν δηλαδή, να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 34 του Ν.2238/94. Επίσης, όσες τηρούσαν απλογραφικά βιβλία, η φορολόγησή τους για τη χρήση 2013 θα γίνει, για τελευταία φορά, με τεκμαρτό τρόπο κατά εφαρμογή του άρθρου 34 του Ν.2238/94.

Από τη χρήση που αρχίζει από 1.1.2014 και για τις μετέπειτα χρήσεις θα ισχύουν τα ακόλουθα.

Διπλογραφικά βιβλία: Βάσει λογιστικού προσδιορισμού με εξαίρεση (ειδικός προϋπολογισμός κερδών) στην πώληση ημιτελών ιδιοκτησιών.

Απλογραφικά βιβλία:

α) Επιχειρήσεις που πωλούν ιδιοκτησίες, των οποίων η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί πριν την 1.1.2006, θα συνεχίσουν να υπολογίζουν τα κέρδη τους τεκμαρτά με συντελεστή καθαρού κέρδους 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων.

β) Επιχειρήσεις που πωλούν ιδιοκτησίες των οποίων η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί μετά την 1.1.2006 (υπάγονται στις διατάξεις ΦΠΑ), τα κέρδη τους θα προκύψουν με λογιστικό προσδιορισμό και στην περίπτωση αυτή θα ισχύει ο προαναφερθείς περιορισμός πώλησης των ημιτελών ιδιοκτησιών.

γ) Τέλος, οι επιχειρήσεις που πωλούν ιδιοκτησίες, που οι άδειες έχουν εκδοθεί και πριν και μετά την 1.1.2006, θα υπάρξει μικτός τρόπος υπολογισμού των κερδών. Τεκμαρτός για τις πριν την 1.1.2006 και λογιστικός υπολογισμός για τις μετά την 1.1.2006. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ο τελευταίος φορολογικός νόμος στις μεταβατικές τους διατάξεις (ν.4172/13, άρθρο 72, παρ. 24), προβλέπει τον λογιστικό υπολογισμό των κερδών μόνο για τις «νέες» οικοδομές, χωρίς να κάνει αναφορά στον τρόπο υπολογισμού των κερδών των «παλαιών».

Η ανάγκη λογιστικού υπολογισμού του αποτελέσματος για τη χρήση 2014 στις οικοδομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία, οδηγεί σε ένα πρόσθετο πρόβλημα που σχετίζεται με την απογραφή έναρξης της χρήσης αυτής (01/01/2014). Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, βάση του ΚΦΑΣ δεν υπάρχει υποχρέωση απογραφής των αποθεμάτων για τις οικοδομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία. Το παραπάνω κενό καθιστά απαραίτητη την έκδοση εγκυκλίου από το Υπουργείο Οικονομικών, που θα ξεκαθαρίζει τον τρόπο αποτύπωσης του αρχικού αποθέματος της 1ης Ιανουαρίου 2014 των οικοδομών, ώστε το κόστος τους να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογικού αποτελέσματος της χρήσης 2014. Πιστεύουμε ότι το αρχικό και το τελικό απόθεμα θα είναι αυτό που προκύπτει από το βιβλίο παραγωγής και κοστολογίου, που τηρούν οι οικοδομικές επιχειρήσεις.

Λοιπές αλλαγές και επισημάνσεις

Πρέπει να επισημανθεί ότι εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση θεώρησης του «Βιβλίου Κοστολογίου» οικοδομής, αλλά και του «Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων», που υποχρεωτικά τηρούν και εκδίδουν αντίστοιχα οι επιχειρήσεις για τις υπαγόμενες στο ΦΠΑ οικοδομές. Αυτό ισχύει διότι η υποχρέωση τήρησής τους προκύπτει από τον Κώδικα ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν.2859) και όχι από τον ΚΦΑΣ, που προβλέπει την κατάργηση της θεώρησης των βιβλίων και στοιχείων από την 01/01/2014.

Μεταβολές στο ΦΠΑ οικοδομικών επιχειρήσεων

Μια σημαντική αλλαγή, που έδωσε μικρή ανάσα ρευστότητας, στις οικοδομικές επιχειρήσεις, είναι η δοθείσα παράταση ως το τέλος του 2014 της υποχρέωσης των οικοδομικών επιχειρήσεων, να αποδώσουν το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις ολοκληρωμένες έως και το 2010 απούλητες οικοδομές. Η αλλαγή αυτή προέκυψε από το άρθρο 58 του ν.4223/13

κυριολεκτικά την τελευταία στιγμή, μεταφέροντας για ένα ακόμη έτος τη σχετική προθεσμία, που έληγε στο τέλος του 2013.

Τέλος, με την εφαρμογή του ΚΦΑΣ (01/01/2013) καταργήθηκε η απαλλαγή των οικοδομικών επιχειρήσεων από την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης. Έτσι και οι εταιρείες αυτές υποχρεούνται στην τήρηση του λογαριασμού 94 (βιβλίο αποθήκης), εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά του κατά την προηγούμενη διαχειριστική του περίοδο υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000€

Σημαντική σημείωση

Δεν υπάρχει φόρος υπεραξίας κατά μεταβίβαση ακινήτων που πωλούν οι οικοδομικές επιχειρήσεις. Η φορολογία αυτή επιβάλλεται στις αγοραπωλησίες μεταξύ ιδιωτών.(Ν.4172 άρθρο 41 παρ.1).

3.18 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΗ

- Διαδικασίες έναρξης επιχείρησης αν πρόκειται για νεοϊδρυόμενη.
- Θεώρηση βιβλίων Β' κατηγορίας & στοιχείων
- Διαδικασία έναρξης υποκ/τος μετά την έκδοση της αδείας κατασκευής και λήψης του πρώτου παραστατικού.
- Θεώρηση βιβλίου κοστολογίου.
- Σύνταξη σχεδίου προϋπολογιστικού κόστους και παροχή κατευθύνσεων στον κατασκευαστή για τις συμφωνίες με τα συνεργεία των επί μέρους εργασιών για σύνταξη των σχετικών συμφωνητικών.
- Υποβολή των συμφωνητικών στη ΔΟΥ και παρακράτηση του εργολαβικού φόρου 3% όπου απαιτείται με τη λήψη κάθε παραστατικού.
- Καθορισμός των εργασιών που θα εκτελεστούν με αυτεπιστασία οπότε και θα υπάρξει καταβολή ΦΜΥ για τους ημερομίσθιους που θα απασχοληθούν.
- Σύνταξη του τελικού εντύπου προϋπολογιστικού κόστους προς υποβολή στην αρμόδια ΔΟΥ της οικοδομής.

- Ενημέρωση βιβλίου κοστολογίου και συζήτηση για την πορεία των εργασιών και τις τυχόν αποκλίσεις του πραγματικού κόστους ανά φάση εργασίας με το προϋπολογιστικό κόστος
- Σύνταξη των ειδικών δηλώσεων ΦΠΑ για κάθε πώληση κτίσματος υποκείμενης σε ΦΠΑ.
- Σύνταξη περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και ενημέρωση του κατασκευαστή για το υπόλοιπο του λογαριασμού ΦΠΑ .
- Σύνταξη σχεδίου απολογιστικού κόστους με το τέλος της οικοδομής.
- **Σύγκριση του απολογιστικού κόστους με το προϋπολογιστικό και το σύνολο των αξιών πώλησης των ακινήτων και έρευνα για τα αίτια των τυχόν αποκλίσεων .**
- Σύνταξη τελικού απολογιστικού κόστους προς υποβολή στη ΔΟΥ.
- Σύνταξη καταστάσεων για υποβολή στη ΔΟΥ και λήψη πιστοποιητικών ρευματοδότησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Με την 1024754/187/0015/ΠΟΛ.1039/09.03.06 (ΦΕΚ 311Β'/15.03.2006), όπως αυτή ισχύει και με την διευκρινιστική 1041496/ΠΟΛ.1067/02.05.2006, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 01/01/2006, με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν ξεκινήσει εργασίες κατασκευής (παράγραφος 4 του άρθρου 6 του κώδικα ΦΠΑ - Ν.2859/2000, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τον Ν.3427/2005 - ΦΕΚ 312 Α/27.12.2005) υποχρεούται:

- σε τήρηση ειδικού πρόσθετου θεωρημένου βιβλίου, που ονομάζεται «Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών», και
- σε έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου, που ονομάζεται «Παράδοση κτισμάτων» στον κύριο του οικοπέδου, για οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής.

4.2 ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ

Για την τήρηση του Βιβλίου κοστολογίου ως «οικοδομή» νοείται το σύνολο των κτισμάτων της οικοδομικής άδειας. Έτσι, αν στο ίδιο οικόπεδο με την ίδια οικοδομική άδεια ανεγείρονται περισσότερα από ένα κτίσματα, για τους σκοπούς του βιβλίου κοστολογίου το κόστος που θα αποτυπωθεί θα αφορά όλα μαζί τα κτίσματα, συγκεντρωτικά και όχι ένα ένα ξεχωριστά.

Το βιβλίο μπορεί να τηρηθεί είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά. Προς διευκόλυνση, δύναται η δυνατότητα να τηρείται ένα ενιαίο βιβλίο για όλα τα οικοδομικά έργα της επιχείρησης και όχι ένα βιβλίο για κάθε οικοδομικό έργο, αρκεί να παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος του κάθε οικοδομικού έργου.

4.3 ΤΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ

Το βιβλίο κοστολογίου ανεξάρτητα το αν τηρείται ενιαία για όλα τα οικοδομικά έργα ή τηρείται ένα βιβλίο για κάθε οικοδομή, θα πρέπει να τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία. Σε εξαιρετική περίπτωση, μπορεί να τηρηθεί και εκτός έδρας με γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ ή μετά από έγκριση του προϊσταμένου της ΔΟΥ της έδρας²².

4.4 ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ – ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Στο βιβλίο κοστολογίου καταχωρούνται διακεκριμένα σε στήλες ή οριζοντίως για κάθε οικοδομικό έργο τα παρακάτω:

- **Το είδος του δικαιολογητικού της δαπάνης, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσής του.** Ως δικαιολογητικό δαπάνης νοούνται τα στοιχεία αξίας που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, όπως τιμολόγιο πώλησης, τιμολόγιο υπηρεσιών, Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών κτλ., δημόσια έγγραφα, όπως συμβόλαιο κτλ., λογιστικό σημείωμα και τέλος οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο πληρωμής, όπως είναι το διπλότυπο είσπραξης από εφορία.
- **Η περιγραφή της δαπάνης που πραγματοποιείται.** Για παράδειγμα μπορεί να αποτυπωθεί η γενική περιγραφή της εργασίας που έγινε, όπως επιχρίσματα, σκυρόδεμα, ξυλουργικές εργασίες κτλ. ή να αποτυπωθεί μια πιο λεπτομερής περιγραφή της εργασίας, όπως εξωτερικά επιχρίσματα 1^{ου} ορόφου.
- **Η καθαρή αξία της λαμβανόμενης δαπάνης,** όπως αυτή προκύπτει από το εκάστοτε δικαιολογητικό δαπάνης.
- **Ο ΦΠΑ της παραπάνω δαπάνης.**
- **Η συνολική αξία (καθαρή πλέον ΦΠΑ) στις περιπτώσεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.**
- **Η αξία των δαπανών που δεν βαρύνονται με ΦΠΑ,** όπως μισθοδοσία και εισφορές ΙΚΑ που βαρύνουν το οικοδομικό έργο.

²² www.power-tax.gr/el/normal/193/526/ViewArticle.aspx

Ως δαπάνες δεν μπορούν να θεωρηθούν τα διοικητικά έξοδα λειτουργίας (π.χ. γραφική ύλη που αφορά το διοικητικό προσωπικό, τα ενοίκια της έδρας της εταιρείας).

Το βιβλίο κοστολογίου ενημερώνεται το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης του δικαιολογητικού δαπάνης. Σε περίπτωση θεώρησης μηχανογραφικού βιβλίου κοστολογίου, τότε αυτό εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από αυτόν που αφορά.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ

| Έργο | Είδος Δικαιολογητικού | α/α Ημερομηνία | Περιγραφή δαπάνης | Αξία Δαπάνης | Φ.Π.Α. | Δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α. |
|---------------|----------------------------|-------------------|-------------------------|-----------------|----------|----------------------------|
| Οικοδομή Α | ΤΠ 35 | 8/5/2013 | Επιχρίσματα | 8.000,00 | 1.840,00 | |
| Οικοδομή Α | ΤΠ 50 | 9/5/2013 | Ηλεκτρολογικά | 5.000,00 | 1.150,00 | |
| Οικοδομή Α | Καταστάσεις Μισθοδοσίας | 30/5/2013 | Μισθοδοσία Μαΐου | | | 7.000,00 |
| Οικοδομή Α | Λογιστ. Σημείωμα 1 | 31/5/2013 | Πατώματα | 20.000,00 | 4.600,00 | |
| Οικοδομή Α | Λογιστ. Σημείωμα 2 | 31/5/2013 | Ευλουργικές εργασίες | 10.000,00 | 2.300,00 | |

4.5 ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου κάποιος προμηθευτής στέλνει αγαθά με δελτία αποστολής στο κάθε οικοδομικό έργο του επιτηδευματία και αργότερα τιμολογείται το σύνολο των δελτίων αποστολής σε ένα τιμολόγιο πώλησης. Για τα αγαθά αυτά θα πρέπει να συνταχθεί λογιστικό σημείωμα βάσει του οποίου θα γίνει και η εγγραφή στο βιβλίο κοστολογίου. Οι πληροφορίες που θα εμπεριέχονται στο λογιστικό σημείωμα είναι οι παρακάτω:

- Ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου
- Το είδος του αγαθού που τιμολογήθηκε
- Ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης του σχετικού δελτίου αποστολής
- Η ποσότητα αποστολής σε κάθε οικοδομή (προκύπτει από τα δελτία αποστολής), η τιμή μονάδας, η αξία του αγαθού που αφορά την κάθε οικοδομή και ο αναλογώντας ΦΠΑ (προκύπτουν από το τιμολόγιο)

Στο ίδιο λογιστικό σημείωμα μπορεί να απεικονιστεί ο επιμερισμός της αξίας όλων των αγαθών της παραπάνω περίπτωσης, αναλυτικά για κάθε είδος αγαθού.

Σε περίπτωση που η δαπάνη που πραγματοποιούνται αφορούν περισσότερες οικοδομές και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο, αλλά δεν μπορεί να γίνει προσδιορισμός του μέρους που αναλογεί στην κάθε οικοδομή, τότε ο επιμερισμός της αξίας τους γίνεται βάση της επιφάνειας της κάθε οικοδομής σε σχέση με την συνολική επιφάνεια των οικοδομών τις οποίες αφορά η συγκεκριμένη δαπάνη που πραγματοποιήθηκε. Πέρα από τον επιμερισμό της καθαρής αξίας της δαπάνης, θα πρέπει να γίνει και επιμερισμός της αξίας ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτήν²³.

Παράδειγμα 1

Υπεργολάβος χτίστης για την διαμόρφωση του περιβάλλοντα χώρου δύο οικοδομών 400τ.μ. και 550τ.μ. αντίστοιχα εξέδωσε στον εργολάβο τιμολόγιο υπηρεσιών αξίας € 5.000,00 πλέον ΦΠΑ 23% € 1.150,00. Ο επιμερισμός του κόστους που θα βαρύνει την κάθε οικοδομή θα προσδιορισθεί ως εξής:

²³ www.power-tax.gr/el/normal/193/526/ViewArticle.aspx

Επιμερισμός καθαρής αξίας:

Α' οικοδομή: $(400/950) \cdot 5.000,00 = \mathbf{€2.105,26}$

Β' οικοδομή: $(550/950) \cdot 5.000,00 = \mathbf{€2.894,74}$

Επιμερισμός αξίας ΦΠΑ:

Α' οικοδομή: $(400/950) \cdot 1.150,00 = \mathbf{€484,21}$

Β' οικοδομή: $(550/950) \cdot 1.150,00 = \mathbf{€665,79}$

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ

| ΤΙΜ | Είδος | Δ.Α. | Ποσot. | Τιμή Μονάδας | Οικοδομή Α | | Οικοδομή Β | |
|---------------|------------------|---------|---------|-----------------|------------------|-----------------|------------------|-----------------|
| | | | | | Αξία | ΦΠΑ | Αξία | ΦΠΑ |
| 15/7.5.13 | Χρώμα λευκό | 53/3.5 | 15 κιλά | 3,00 | 45,00 | 10,35 | | |
| | Χρώμα λευκό | 60/6.5 | 30 κιλά | 3,00 | | | 90,00 | 20,70 |
| | Χρώμα σοκολά | 67/10.5 | 16 κιλά | 7,00 | 112,00 | 25,76 | | |
| | Χρώμα σοκολά | 75/15.5 | 14 κιλά | 7,00 | | | 98,00 | 22,54 |
| 23/20.5.13 | Πλακάκια | 10/10.5 | 500 κμ | 50,00 | 25.000,00 | 5.750,00 | | |
| | Πλακάκια | 18/14.5 | 300 κμ | 50,00 | | | 15.000,00 | 3.450,00 |
| | Εύλινα δάπεδα | 25/19.5 | 50 κμ | 30,00 | 1.500,00 | 345,00 | | |
| | Εύλινα δάπεδα | 32/20.5 | 100 κμ | 30,00 | | | 3.000,00 | 690,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | | 26.657,00 | 6.131,11 | 18.188,00 | 4.183,24 |

4.6 ΈΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ

Στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από τον κατασκευαστή στον οικοπεδούχο, η οποία αποτελεί την φορολογητέα βάση εφαρμογής του ανάλογου συντελεστεί ΦΠΑ, προκειμένου να προκύψει το ποσό του φόρου που θα βαρύνει τον οικοπεδούχο και θα αποδοθεί από τον κατασκευαστή. Η αξία που εμφανίζεται στο στοιχείο παράδοσης κτισμάτων εκφράζει το αντίτιμο της εργολαβίας του κατασκευαστή, η οποία θα αποσβεσθεί με την μεταβίβαση από τον οικοπεδούχο προς τον εργολάβο, του ποσοστού του οικοπέδου που αποτέλεσε αντικείμενο αντιπαροχής ή συνδυασμού ποσοστού και χρηματικού αντιτίμου²⁴.

Εκδίδεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά σε τουλάχιστον δύο αντίτυπα και θεωρείται πριν την χρήση του από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ της έδρας του κατασκευαστή στην περίπτωση της χειρόγραφης έκδοσης. Σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσης δεν θεωρείται, με την προϋπόθεση ότι θα σημειωθεί με την χρήση ΕΑΦΔΣΣ, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2003. Ο χρόνος έκδοσής του γίνεται με το πέρας της παράδοσης των κτισμάτων και σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί την πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Το περιεχόμενο του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων περιέχει τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου
- Την φορολογητέα αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων, η οποία ισούται με το κόστος κατασκευής τους, όπως αυτό αποτυπώνεται στο βιβλίο κοστολογίου
- Ο αναλογώντας ΦΠΑ.

Παράδειγμα

Κάτοχος οικοπέδου 1.200τ.μ. το έχει δώσει αντιπαροχή για την ανέγερση τριών μεζονέτων επιφάνειας 200τ.μ. έκαστη, με την συμφωνία να πάρει ως παροχή την μία εκ των τριών μεζονέτων. Το συνολικό κόστος ανέγερσης των κτισμάτων, σύμφωνα με το βιβλίο

²⁴ www.power-tax.gr/el/normal/193/526/ViewArticle.aspx

κοστολογίου, ανέρχεται σε € 2.500.000,00. Ποια θα είναι η αξία έκδοσης του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων;

Απάντηση

Αξία έκδοσης: $(200/600) * 2.500.000,00 = \mathbf{€833.333,33}$

Αξία ΦΠΑ: $€ 833.333,33 * 23\% = \mathbf{€191.666,67}$

Παραδειγμα υπολογισμού κόστους οικοδομής

- Αδεια οικοδομής 26/11/2011
- την 31/10//2014 έχει ολοκληρωθεί η οικοδομή
- τέσσερα διαμερίσματα
- την 10/11/2014 πουλήθηκε ένα διαμέρισμα
- που έχει 300%ο στο οικόπεδο
- κόστος οικοδομής το 2011 40.000€
- κόστος οικοδομής το 2012 100.000€
- κόστος οικοδομής το 2013 160.000€

ΚΟΣΤΟΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ ΜΕΧΡΙ 31/12/2013 300.000€

- ΣΥΝ κόστος οικοδομής το 2014 70.000€
- Σύνολο-τελικό κόστος οικοδομής 370.000€

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Το κόστος κατασκευής της =====
οικοδομής είναι εκείνο που αναγράφεται
και υπάρχει στο βιβλίο κοστολογίου
της επιχείρησης

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΟΣ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

$370.000 \times 300/1000 = 111.000€$

ΜΕΙΟΝ :

| | |
|------------------------------|-----------------|
| ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ | <u>201.000€</u> |
| ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2014 | 100.000€ |

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΚΑΙ ΛΗΞΗΣ

- απογραφή έναρξης της 31/12/2013 300.000€
- σύν κόστος 2014 70.000€

Σύνολο κόστους οικοδομής μέχρι 31/12/2014 370.000€

Κόστος πωληθέντος διαμερίσματος το 2014 -111.000€

Απογραφή λήξεως 31/12/2014 259.000€

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την φορολογία των οικοδομικών επιχειρήσεων.

Η μεταβίβαση ενός κτίσματος υπάγεται στο ΦΠΑ όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η μεταβίβαση πρέπει να γίνεται από εργολάβο ο οποίος κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση.
- Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα.
- Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο. Επομένως δε συνιστά μεταβίβαση υπαγόμενη στο ΦΠΑ η μεταβίβαση οικοπέδων και αγροτεμαχίων.
- Το ακίνητο που μεταβιβάζεται πρέπει να είναι καινούργιο.
- Το ακίνητο παύει να είναι καινούργιο κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας.

Απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι μεταβιβάσεις οικοπέδων , αγροτεμαχίων κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα. Απαλλάσσονται επίσης από το ΦΠΑ οι μεταβιβάσεις ακινήτων που δεν θεωρούνται καινούργιες κατασκευές (δηλ. η άδεια τους έχει εκδοθεί πριν τη 1/1/2006). Επίσης απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής λόγω Α΄ κατοικίας.

Σε περίπτωση μεταβίβασης κατοικίας σε πρόσωπο που δικαιούται απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας η μεταβίβαση αυτή όπως προείπαμε δεν υπάγεται στο ΦΠΑ και κατά συνέπεια ο ΦΠΑ που αναλογεί στο κόστος κατασκευής της εν λόγω κατοικίας δεν αφαιρείται από το ΦΠΑ των πωλήσεων αλλά αποτελεί κόστος κατασκευής όπως και με το προ του ΦΠΑ καθεστώς.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ –ΠΗΓΕΣ

ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ:

ΚΑΠΟΣ ΜΙΛΤΙΑΔΗΣ Μ., ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ,
ΕΚΔΟΤΗΣ: ΚΑΠΟΣ ΜΙΛΤ. Μ., 2001

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ:

www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/ΑΡΘΡΟ_ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΥ.doc

www.tovima.gr/relatedarticles/article/?aid=149929

www.taxheaven.gr/acforum/topic/37305-τεχνικα-εργα-φοροσ

www.capital.gr/tax/2293295

www.forologikanea.gr/.../i-forologisi-ton-oikodomikon-epixeiriseon-meta-tin-1-1-20...

www.forin.gr/.../upourgeio-oikonomias-kai-oikonomikwn-sunoptikos-odhgos-sxetika

www.euro2day.gr/dm_documents/251105_aitiologiki_ekthesi_fpa.doc

www.naftemporiki.gr/finance/printStory/1139310

www.power-tax.gr/el/normal/193/526/ViewArticle.aspx

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος:

Αριθμός Δήλωσης:

Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: Εφαρμογή Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.: 650 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

| Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ | | |
|--|----------|-----------------------------|
| ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΤΙΤΛΟΣ | Αριθμός Φορολογικού Μητρώου |
| Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.) | ΤΗΛΕΦΩΝΟ | ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ |

| Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ | | |
|--|----------|-----------------------------|
| ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ | | Αριθμός Φορολογικού Μητρώου |
| ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.) | ΤΗΛΕΦΩΝΟ | |

| Φορολογητέα Αποτελέσματα: | | |
|---------------------------|-----|--|
| Φορολογητέα Κέρδη | 001 | |
| ή Ζημία | 003 | |

| Υπάγεστε: | | | |
|---|-----|----------------------------|---|
| α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013 | ΝΑΙ | <input type="checkbox"/> 1 | <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2 |
| β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010 | ΝΑΙ | <input type="checkbox"/> 1 | <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2 |
| γ) στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ | ΝΑΙ | <input type="checkbox"/> 1 | <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input type="checkbox"/> 2 |

| ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.ΛΠ. | | | |
|--|-----|--|------------------|
| Φόρος που αναλογεί: [521] x 29% x 26% ή 13% | 004 | | |
| Φόρος που αναλογεί: [522] x 33% | 523 | | |
| Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων) | 579 | | |
| Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011) | 575 | | |
| Άθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)] | 700 | | (α) |
| (-) | | | |
| Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση | 009 | | |
| Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε | 090 | | |
| Φόρος που προκαταβλήθηκε | 008 | | |
| Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013) | 052 | | |
| Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών | 111 | | |
| Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012) | 751 | | |
| Φόρος αλλοδαπής | 600 | | |
| Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600) | 701 | | (β) |
| Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό | 012 | | (β) - (α) = (δ) |
| Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση | 011 | | (α) - (β) = (γ) |
| Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους | 014 | | |
| Τέλη χαρτόσημου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων | 006 | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτόσημου | 007 | | |
| Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010) | 910 | | |
| Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011) | 911 | | |
| Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911) | 702 | | (ε) |
| Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση | 704 | | (ε) - (δ) |
| Πιστωτικό ποσό | 703 | | (δ) - (ε) |
| Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012 | 749 | | (στ) |
| Πιστωτικό ποσό για επιστροφή | 750 | | (δ) - (ε) - (στ) |

| ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ |
|--------------------------------|
| Έγινε έκπτωση για ποσό: |
| Αριθμ. Τ.Α.Φ.Ε.: |
| Ημ/νία: |
| Ο Ενεργήσας την έκπτωση |

| Παραλήφθηκε: |
|---|
| Εμπρόθεσμα: |
| Εκπρόθεσμα: |
| Μήνες Εκπρ.: |
| Ημ/νία: |
| Ο Ενεργήσας τον έλεγχο και Παραλαβών (κωδ.): |

| Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος |
|----------------------|
| Επώνυμο: |
| Όνομα: |
| Δ/νση: |
| Α.Φ.Μ.: |
| Ημ/νία: |
| Ο Δηλών |

| Ο Προϊστ/νος Λογιστηρίου |
|---------------------------|
| Επώνυμο: |
| Όνομα: |
| Δ/νση: |
| Α.Φ.Μ.: |
| Δ.Ο.Υ.: |
| Αρ.Μητρ.άδ.άσκ.επαγγ/τος: |
| Κατηγορ.: |
| Ημ/νία: |
| Ο Δηλών |

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"

| | | |
|--|-----|--|
| Ακαθάριστα έσοδα χρήσης | 015 | |
| Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. | 116 | |
| Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. | 117 | |
| (+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β. | 118 | |
| (-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β. | 119 | |
| Φορολογικά κέρδη χρήσης | 016 | |
| Φορολογική ζημία χρήσης | 017 | |
| Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται | | |
| 1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες | 455 | |
| 2. Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθ. 72 ν.4172/2013) | 456 | |
| 3. Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994)" | 453 | |
| 4. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013) | 457 | |
| 5. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013) | 452 | |
| 6. | 454 | |
| Σύνολο κερδών | 024 | |
| Υπόλοιπο ζημιών | 224 | |
| Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται | | |
| 1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013) | 495 | |
| 2. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ.12 &13 του άρθρου 72 ν.4172/2013 | 474 | |
| 3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου | 458 | |
| 4. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν.3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ | 465 | |
| 5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ) | 466 | |
| 6. Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου Δ.Χ. (ν.2579/1998) | 470 | |
| 7. Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 και 54 ν.4172/2013) | 463 | |
| 8. Τόκο ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ'εφαρμογή του προγράμματος Ρ.Σ.Ι. | 467 | |
| 9. Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/2013) | 459 | |
| 10. Απαλλασσόμενα έσοδα φορέων γενικής κυβέρνησης (άρθ. 46 ν.4172/2013) | 468 | |
| 11. Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο | 471 | |
| 12. Απαλλασσόμενα έσοδα Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) | 472 | |
| 13. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π | 469 | |
| 14. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθρου 72 ν.4172/2013) | 559 | |
| 15. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α' και δ' άρθ. 45 ν.4172/2013 | 752 | |
| 16. Χρεωστικό υπόλοιπο αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθ. 72 ν.4172/2013) κ.λ.π | 464 | |
| 17. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013) | 473 | |
| 18. Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν.3888/2010 (εξωλογ. απόσβεση σε [097] ___ χρόνια) | 550 | |
| 19. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων | 462 | |
| 20. | 461 | |
| Κέρδη φορολογικού έτους | 029 | |
| Ζημία φορολογικού έτους | 030 | |
| ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ | | |
| α) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα | 379 | |
| β) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήμ. | 380 | |
| γ) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους φορέων γενικής κυβέρνησης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος | 381 | |
| Συνολικό ποσό διανεμόμενων κερδών | 430 | |
| 1. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013) | 382 | |
| 2. Πλέον φόρος που αναλογεί | 383 | |
| 3. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 47 ν.4172/2013 | 384 | |
| 4. Ποσό διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013) | 385 | |
| 5. Πλέον φόρος που αναλογεί | 386 | |
| 6. Άθροισμα: (382) + (383) + (385) + (386) | 387 | |
| Κέρδη | 038 | |
| Ζημία | 338 | |
| Ζημία παρελθουσών χρήσεων | 039 | |
| ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ | 040 | |
| ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ | 400 | |

| ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ, κ.λπ. | | |
|--|-----|--|
| 1. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.1892/1990 | 046 | |
| 2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998 | 044 | |
| 3. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3299/2004 | 045 | |
| 4. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθ. 71 ν.3842/2010 | 041 | |
| 5. Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 ν.3982/2011) | 099 | |
| 6. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά) | 060 | |
| 7. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματ/κού έργου (παρ. 9-12 άρθ.73 ν.3842/2010) | 076 | |
| 8. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2010) (Εξωλογιστ.) | 071 | |
| 9. | 059 | |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ | 048 | |
| ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ | 448 | |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΟΝ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ (παρ. 4 άρθ. 58 ν.4172/2013) | 900 | |
| ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 100 | |
| ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ (άρθ. 13 ν.3877/2010) | 909 | |

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ

| | | | | | |
|---|-----|-----|---|---|--|
| ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή) | 950 | ΝΑΙ | 1 | Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχ.): | |
| 1. Φόρος κερδών _____ x 75% ή 100% | 049 | | | | |
| 2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδος | 050 | | | | |
| 3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους | 051 | | | | |

III. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

| | | |
|---|-----|--|
| Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή | 610 | |
| Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή | 620 | |

IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.3908/2011)

| | | |
|--|-----|--|
| Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης | 576 | |
| Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος | 577 | |
| Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου | 578 | |

V. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - P.S.I. (ν.4046/2012)

| | | |
|---|-----|--|
| Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς | 746 | |
| Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέστηκε στις προηγούμενες χρήσεις | 747 | |
| Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους | 753 | |
| Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση | 748 | |

VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)

| | | |
|--|-----|--|
| Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς | 811 | |
| Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους | 812 | |
| Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση | 813 | |

Πίνακας 1: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ περ. β' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013

Στοιχεία Εταίρων / Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απλογραφικά Βιβλία

| α/α | Α.Φ.Μ. Μελών | Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία | % Συμμετοχής | Ιδιότητα | Κέρδη Φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας, κ.λπ. (προ φόρου) (α) | Κύριος Φόρος Εταιρείας, κ.λπ. (β) | Καθαρό Ποσό Κερδών Εταίρων/Μελών (γ) = (α) - (β) |
|--------------------|--------------|--------------------------|--------------|----------|--|-----------------------------------|--|
| 1. | | | | | | | |
| 2. | | | | | | | |
| 3. | | | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | | | |

Πίνακας 2: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ περ. γ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013

Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία

| Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα | Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) (παρ. 3β και 3γ άρθ. 39 ν.4172/2013) | | Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης | Κέρδος | Ζημία |
|-------------------------------|---|------|---------------------------|--------|-------|
| | 75% | 100% | | | |
| | | | | | |

Πίνακας 2Β: Λοιπά Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

| Έσοδα | Ακαθάριστο Ποσό | Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθ. 22 και 23 ν.4172/2013) | Καθαρό Εισόδημα | |
|--|-----------------|--|-----------------|-------|
| Εισόδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας) | | | Κέρδος | Ζημία |
| Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. κεφαλαίου | | Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) | | |
| Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου | | | | |
| Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές | | | | |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | |
| Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα | | | | |
| Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων: | | | | |

Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα

| | | | |
|--------------------|--|--------|--|
| Φορολογητέα Κέρδη: | | Ζημία: | |
|--------------------|--|--------|--|



| Πίνακας 2Δ: Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων | | | | | | |
|---------------------------------------|-----------------------|---------------------|----------------------------|-----------------------------|----------|--|
| Α. Ε Σ Ο Δ Α | Κινητές Αξίες | Εκμίσθωση Ακινήτων: | | B. E Ξ O Δ A | Ενοίκια: | |
| | | Μερίσματα: | | | Μισθοί: | |
| | Τόκοι: | | Εργοδοτικές Εισφορές: | | | |
| |: | | Αμοιβές Τρίτων: | | | |
| | Διαφημίσεις: | | Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου: | | | |
| | Συνδρομές: | | Ανέγερση Ακινήτων: | | | |
| | Χορηγίες: | | Δαπάνες Ακινήτων: | | | |
| | Επιδότησεις Δημοσίου: | | Για πραγματοποίηση σκοπού: | | | |
| | Λοιπά Έσοδα: | |: | | | |
| | Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ: | | Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ: | | | |

Πίνακας 3: ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ

3Α: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Πίνακας 3Α1: ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (άρθ. 36 ν.4172/2013)

| Πίνακας 3Α1α: Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013 | | | | | |
|---|--------|-----------------|-----------------|-----------------------------|---------------------|
| a/a | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος | |
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | |
| Πίνακας 3Α1β: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013 | | | | | |
| a/a | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος |
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | |
| Πίνακας 3Α1γ: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών | | | | | |
| a/a | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. (βάσει Σ.Α.Δ.Φ.) | Παρακρατηθείς Φόρος |
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | |
| Πίνακας 3Α1δ: Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013 | | | | | |
| a/a | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος | |
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | |
| Πίνακας 3Α1ε: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013 | | | | | |
| a/a | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Φόρος Ν.Π. | Παρακρατηθείς Φόρος |
| 1. | | | | | |
| 2. | | | | | |
| 3. | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | |

Πίνακας 3Α2: ΤΟΚΟΙ (άρθ. 37 ν.4172/2013)

| a/a | Τόκοι Απαλλασσόμενοι | Τόκοι Υποκείμενοι σε Παρακράτηση | |
|--------------------|----------------------|----------------------------------|---------------------|
| | | Ακαθάριστο Ποσό | Παρακρατηθείς Φόρος |
| 1. | | | |
| 2. | | | |
| 3. | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | |

Πίνακας 3Α3: ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (άρθ. 38 ν.4172/2013)

| a/a | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Ακαθάριστο Ποσό | Παρακρατηθείς Φόρος |
|--------------------|------|--------|-----------------|---------------------|
| 1. | | | | |
| 2. | | | | |
| 3. | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | |



| Πίνακας 3Α4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013) | | | | |
|---|--|--------------------|------------|---------------------|
| Είδος Εισοδήματος | | | Κωδ | Ακαθάριστο Εισόδημα |
| Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. αριθμ. 215) | | | 200 | |
| Ιδιοχρησιμοποίηση - Δωρεάν Παραχώρηση | | | 210 | |
| Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που υπάγεται σε Φ.Π.Α. | | | 211 | |
| Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών | | | 215 | |
| Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (άρθ. 4 ν.2234/1994 και παρ. 3 άρθ. 22 ν.4283/2014) | | | 199 | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | 198 | |
| 3B: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ | | | | |
| Πίνακας 3B1: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ | | | | |
| α/α | Α.Φ.Μ. Συμβολαιογράφου | Αριθμός Συμβολαίου | Υπεραξία | Ζημία |
| 1. | | | | |
| 2. | | | | |
| 3. | | | | |
| 4. | | | | |
| 5. | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | |
| Πίνακας 3B2: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ (άρθ. 42 ν.4172/2013) | | | | |
| α/α | Είδος Τίτλου | | Υπεραξία | Ζημία |
| 1. | Μετοχές μη εισηγμένες | | | |
| 2. | Μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες | | | |
| 3. | Μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες | | | |
| 4. | Κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια | | | |
| 5. | Εταιρικά ομόλογα | | | |
| 6. | Παράγωγα | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | |

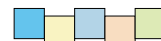
| Πίνακας 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013 | | | | | | | | | | | |
|---|------|--------|----------|------------------|--------------|------------------------------|---|-----|---|-----|---|
| Πίνακας 4Α: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ | | | | | | | | | | | |
| α/α | Χώρα | Α.Φ.Μ. | Επωνυμία | Πλήρης Διεύθυνση | % Συμμετοχής | Ημ/νία κτήσης της συμμετοχής | Ποσό | | | | |
| 1. | | | | | | | | | | | |
| 2. | | | | | | | | | | | |
| 3. | | | | | | | | | | | |
| 4. | | | | | | | | | | | |
| 5. | | | | | | | | | | | |
| Σ Υ Ν Ο Λ Α | | | | | | | | | | | |
| Πίνακας 4B: ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 | | | | | | | | | | | |
| 1. Ο δικαιούχος (νομικό πρόσωπο) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, επί τουλάχιστον δύο (2) έτη, της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή. | | | | | | | <table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table> | ΝΑΙ | 1 | ΟΧΙ | 1 |
| ΝΑΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| ΟΧΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| 2. Ο καταβάλλον τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) περιλαμβάνεται στους τύπους των εταιρειών που απαριθμούνται στο Μέρος Α του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ. | | | | | | | <table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table> | ΝΑΙ | 1 | ΟΧΙ | 1 |
| ΝΑΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| ΟΧΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| 3. Ο καταβάλλον τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό τρίτο κράτος. | | | | | | | <table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table> | ΝΑΙ | 1 | ΟΧΙ | 1 |
| ΝΑΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| ΟΧΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| 4. Ο καταβάλλον τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. | | | | | | | <table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table> | ΝΑΙ | 1 | ΟΧΙ | 1 |
| ΝΑΙ | 1 | | | | | | | | | | |
| ΟΧΙ | 1 | | | | | | | | | | |

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ / ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ

Δηλώνω ότι πληρείται η ως άνω προϋπόθεση 1 του Πίνακα 4B και ότι θα προσκομίσω στην ελεγκτική αρχή, όταν μου ζητηθεί τα σχετικά έγγραφα που βεβαιώνουν τις προϋποθέσεις 2, 3 και 4 του Πίνακα 4B.

| | |
|-----|---|
| ΝΑΙ | 1 |
|-----|---|

| Πίνακας 4Γ: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΓΓΥΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ | | |
|--|-------------|----------------------------|
| Ποσό εισπραττόμενων κερδών | | Π Ο Σ Α |
| Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης | | |
| Ποσό εγγύησης προς τη Φορολογική Αρχή | | |
| Ημερομηνία και αριθμός της εγγυητικής επιστολής | ___/___/___ | |



**ΕΙΔΙΚΟ ΕΝΤΥΠΟ
ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ**

Προς Δ.Ο.Υ.
(ακινήτου)

ΚΩΔ. Δ.Ο.Υ.

Δ.Ο.Υ.
(έδρας)

ΚΩΔ. Δ.Ο.Υ.

| | |
|--------------------|-----|
| Αρχικό | |
| Τροποποιητικό | |
| Αρ. Καταχ/σης | |
| Ημερ/νια παραλαβής | / / |

Αρ. Καταχ/σης Προϋπολογιστικού Κόστους Ημερ/νια

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Επώνυμο ή Επωνυμία..... ΑΦΜ

Όνομα..... Όνομα πατρός..... Α.Τ.

Δ/ση.....

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΟΙΚΟΔΟΜΗ

Α/Α Υποκ/τος..... Δ/ση.....

Αρ. Αδείας-ημερ/νια Πολεοδομική αρχή.....

Αρ. Αναθ. Αδείας-ημερ/νια Πολεοδομική αρχή.....

Κατηγορία ακινήτου

Βιβλίο κοστολογίου ακινήτων Αρ. Μεριδας

Κτήση οικοπέδου αγορά αντιπαροχή άλλη αιτία

Ο ΔΗΛΩΝ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ

| Α/Α | Α. ΓΕΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ | ΠΟΣΟ | ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ |
|-----|---------------------------|----------|--------------|
| 1 | Οικόπεδο | | |
| 2 | Φ.Μ.Α. Οικοπέδου | | |
| 3 | Αμοιβές Δικηγόρων | | |
| 4 | Αμοιβές Συμβολαιογράφων | | |
| 5 | Υποθηκοφυλακείο | | |
| 6 | Έξοδα τραπεζών | | |
| 7 | Μεσιτικά | | |
| 8 | Αμοιβές Μηχ/κων κλπ. | | |
| 9 | Αποσβέσεις | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | Σύνολο | A | |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | | |
|--|--|--|--|--|

| B. ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ | | | ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | |
|------------------------------|-------------------------|----------|-----------------------|---|
| | | ΑΞΙΑ | Φ.Π.Α. | ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΣΤΟΝ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥΧΟ |
| ΑΓΟΡΕΣ ΑΓΑΘΩΝ | ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ | | | |
| | ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ | | | |
| ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ | | | |
| | ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ | | | |
| ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ - ΕΡΓΟΔ. ΕΙΣΦΟΡΕΣ | | | | |
| Σύνολο | | B | | |
| ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ A+B | | | | |

