



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗΣ  
ΑΚΙΝΗΤΩΝ**



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΠΛΑΝΗΤΕΡΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ  
ΠΟΝΤΙΚΑΚΟΥ ΠΗΝΕΛΟΠΗ**

**ΠΑΤΡΑ 2013**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην πτυχιακή εργασία που παρουσιάζουμε παρακάτω θα αναφερθούμε στις τεχνικές επιχειρήσεις και πιο συγκεκριμένα στον κλάδο των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών.

Αρχικά, θα δώσουμε τους ορισμούς των βασικών εννοιών των τεχνικών επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια, θα περιγράψουμε την λογιστική αντιμετώπιση των οικοδομικών επιχειρήσεων, δηλαδή, τα βιβλία που χρησιμοποιούν, τα στοιχεία που εκδίδουν, τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών καθώς και την επιβολή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στις νεόδμητες οικοδομές (με βάση το Νόμο 3427/2005).

Επίσης, θα μελετήσουμε την λογιστική αντιμετώπιση αυτών των επιχειρήσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, θα αναφερθούμε στην αγορά ακινήτου και στην εξέλιξη του κατασκευαστικού κλάδου στην Ελλάδα.

## Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	3
ΟΡΙΣΜΟΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ .....	3
1.1.ΕΝΝΟΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	3
1.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	3
1.2.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές).....	3
1.2.2. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων .....	3
1.2.3. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων.....	4
1.3.ΕΝΝΟΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ.....	4
1.4. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ .....	4
1.4.1. Δημόσια τεχνικά έργα.....	4
1.4.2. Ιδιωτικά τεχνικά έργα .....	4
1.5. ΛΟΙΠΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ .....	4
1.5.1. Εργολάβος ή εργολήπτης.....	5
1.5.2. Εργολαβία .....	5
1.5.3. Υπεργολάβος.....	5
1.5.4. Υπεργολαβία.....	5
1.5.5. Εργοδότης.....	5
1.5.6. Κοινοπραξία.....	5
1.5.7. Υλικά .....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	6
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟΥ ΚΛΑΔΟΥ .....	6

<b>2.1. Η ΑΓΟΡΑ ΚΑΙ Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....</b>	<b>6</b>
<b>2.2 ΔΕΙΚΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ .....</b>	<b>7</b>
<b>2.3. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΑΔΕΙΩΝ .....</b>	<b>7</b>
<b>2.4. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ .....</b>	<b>7</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....</b>	<b>9</b>
<b>ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1. ΒΙΒΛΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.1 Υποχρεωτική ένταξη στη Γ’ Κατηγορία (διπλογραφικά) .....</b>	<b>9</b>
<b>3.1.2. Πρόσθετα βιβλία τεχνικών επιχειρήσεων .....</b>	<b>10</b>
<i>3.1.2.1. Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών .....</i>	<i>10</i>
<i>3.1.2.2. Ο Λογαριασμός 94 (Βιβλίο αποθήκης) .....</i>	<i>11</i>
<b>3.2. ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....</b>	<b>12</b>
<b>3.2.1. Παράδοση κτισμάτων.....</b>	<b>12</b>
<b>3.2.2. Λογιστικό σημείωμα .....</b>	<b>14</b>
<b>3.2.3. Τιμολόγιο τεχνικών έργων.....</b>	<b>14</b>
<b>3.3. ΑΠΟΓΡΑΦΗ .....</b>	<b>15</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....</b>	<b>16</b>
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ Ν. 2238/94 (άρθρα 34, 35, 36) .....</b>	<b>16</b>
<b>4.1. ΑΡΘΡΟ 34: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....</b>	<b>16</b>
<b>4.1.1. Ακαθάριστα έσοδα .....</b>	<b>16</b>
<b>4.1.2. Καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων.....</b>	<b>17</b>
<i>4.1.2.1. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βιβλία Β’ Κατηγορίας του προϊσχύοντος κώδικα. ....</i>	<i>17</i>

<i>4.1.2.2. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.</i> .....	17
<i>4.1.2.3. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.</i> .....	19
<i>4.1.2.4. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101</i> .....	20
<i>4.1.2.5. Κατά έλεγχο προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων των οικοδομικών επιχειρήσεων</i> .....	21
<b>4.1.3. Ερμηνεία προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994</b> .....	22
<i>4.1.3.1. Ακαθάριστα έσοδα</i> .....	22
<i>4.1.3.2. Χρόνος απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων</i> .....	22
<b>4.1.4. Μεταβατικό στάδιο – Προσδιορισμός αποτελεσμάτων για παλαιά και νέα έργα.</b> 23	
<i>4.1.4.1. Υποχρέωση λογιστικής παρακολούθησης νέων και παλαιών έργων</i> .....	23
<i>4.1.4.2. Υποχρέωση επιμερισμού κοινών δαπανών</i> .....	23
<i>4.1.4.3. Συμψηφισμός της ζημιάς του κλάδου των νέων έργων με τα τεκμαρτά κέρδη του κλάδου των παλαιών έργων</i> .....	24
<i>4.1.4.4. Συννοποβαλλόμενες καταστάσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος</i> .....	24
<b>4.2.ΑΡΘΡΟ 35: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ</b> .....	25
<b>4.3. ΑΡΘΡΟ 36: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ, ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΩΝ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ, ΠΟΥ ΕΚΤΕΛΟΥΝ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΕ ΑΝΕΓΕΙΡΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ.</b> 26	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</b> .....	28
<b>ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΝΕΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ (Ν.3427/2005)</b> .....	28
<b>5.1. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α.</b> .....	28
<b>5.2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΩΝ ΝΕΟΔΗΜΗΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ</b> .....	29
<b>5.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ</b> .....	30
<b>5.4. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ</b> .....	30

<b>5.5. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ .....</b>	<b>31</b>
<b>5.6. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ.....</b>	<b>32</b>
<b>5.7. ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ .....</b>	<b>32</b>
<b>5.8. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΕΣ .....</b>	<b>32</b>
<b>5.9. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ .....</b>	<b>33</b>
<b>5.9.1. Έντυπο απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους .....</b>	<b>33</b>
<b>5.9.2. Έντυπο απεικόνισης απολογιστικού κόστους.....</b>	<b>34</b>
<b>5.9.3. Ειδική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου.....</b>	<b>35</b>
<b>5.9.4. Γνωστοποίηση για ιδιόχρηση ή για απαλλοτρίωση.....</b>	<b>37</b>
<b>5.9.5. Αντιπαροχή .....</b>	<b>37</b>
<b>5.10. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΩΝ.....</b>	<b>37</b>
<b>5.11. ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ- ΑΝΑΚΛΗΣΗ Ή ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ.....</b>	<b>38</b>
<b>5.12. ΕΙΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.-ΚΑΤΑΒΟΛΗ Φ.Π.Α. ....</b>	<b>38</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....</b>	<b>39</b>
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1. ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» .....</b>	<b>39</b>
<b>6.1.1. Σκοπός.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1.2. Πεδίο εφαρμογής.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1.3. Αποτίμηση αποθεμάτων .....</b>	<b>39</b>
<b>6.1.4. Ορισμοί .....</b>	<b>39</b>
<b>6.1.5. Τεχνικές αποτίμησης κόστους .....</b>	<b>40</b>
<b>6.1.6. Αναγνώριση ως δαπάνη.....</b>	<b>40</b>
<b>6.1.7. Γνωστοποιήσεις.....</b>	<b>41</b>
<b>6.2. ΔΛΠ 11 «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ» .....</b>	<b>41</b>

6.2.1. Σκοπός.....	41
6.2.2. Πεδίο εφαρμογής.....	42
6.2.3. Ορισμοί .....	42
6.2.4. Ομαδοποιημένες και διασπασμένες συμβάσεις κατασκευής έργων .....	42
6.2.5. Έσοδο συμβάσεων.....	43
6.2.6. Κόστος συμβάσεων .....	43
6.2.7. Αναγνώριση εσόδων και εξόδων συμβάσεων .....	44
6.2.8. Αναγνώριση αναμενόμενων ζημιών.....	45
6.2.9. Γνωστοποιήσεις.....	45
6.3. ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ» .....	45
6.3.1. Σκοπός.....	45
6.3.2 Πεδίο εφαρμογής.....	46
6.3.3. Ορισμοί .....	46
6.3.4. Επιμέτρηση του εσόδου.....	47
6.3.5. Αναγνώριση της συναλλαγής .....	47
6.3.6. Πώληση αγαθών.....	48
6.3.7. Παροχή υπηρεσιών .....	49
6.3.8. Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα .....	49
6.4. ΔΛΠ 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ» .....	49
6.4.1. Σκοπός.....	49
6.4.2. Πεδίο εφαρμογής.....	49
6.4.3. Ορισμοί .....	50
6.4.4. Αναγνώριση .....	50
6.4.5. Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση .....	51
6.4.6. Μεταφορές.....	52

**6.4.7. Γνωστοποιήσεις..... 52**

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ..... 55**



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι τεχνικές επιχειρήσεις παίζουν σημαντικό ρόλο διότι κατέχουν ένα μεγάλο μέρος του συνόλου των επιχειρήσεων στην Ελλάδα.

Οι τεχνικές επιχειρήσεις αποτελούνται από τέσσερις κατηγορίες οι οποίες είναι οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, οι εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων και τέλος οι επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Η πλειοψηφία αυτών των επιχειρήσεων ασχολείται με το έδαφος, το υπέδαφος ή τον υποθαλάσσιο χώρο.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η κατασκευή αυτοτελών οικοδομών προς πώληση, έργα οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων καθώς και οι εργολαβίες που αφορούν εκσκαφές, κατεδαφίσεις, πλακοστρώσεις μωσαϊκών.

Επίσης οι τεχνικές επιχειρήσεις απασχολούν πολλά άτομα, εφόσον τα περισσότερα έργα διαρκούν πολλές μέρες ακόμα και μήνες, ωστόσο αυτό βοηθά στη μείωση της ανεργίας.

Επιπλέον τα βιβλία που χρησιμοποιούν είναι κυρίως Διπλογραφικά(Γ' Κατηγορίας) από τη στιγμή που τα ακαθάριστα έσοδα πλησιάζουν υπέρογκους αριθμούς.

Ωστόσο, με τη βοήθεια των πληροφοριών που συγκεντρώσαμε από βιβλία σπουδαίων Λογιστών, Φοροτεχνικών, Οικονομολόγων καθώς και από Νόμους και Διατάξεις του Υπουργείου Οικονομικών, καταφέραμε να καταγράψουμε τα πιο σημαντικά στοιχεία που αφορούν τις *επιχειρήσεις ανέγερσης κ πώλησης οικοδομών* και να τα παρουσιάσουμε παρακάτω.



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι σε όλους μας γνωστή η πολυπλοκότητα, η περιπτώσιολογία και η δαιδαλώδης νομοθεσία του φορολογικού συστήματος των τεχνικών επιχειρήσεων.

Σε αυτό το βιβλίο θα ασχοληθούμε με έναν συγκεκριμένο κλάδο επιχειρήσεων, τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης ακινήτων (οικοδομικές επιχειρήσεις), σύμφωνα με τις τελευταίες αλλαγές που έγιναν στη νομοθεσία, τα έτη 2012 και 2013.

Πιο συγκεκριμένα θα ασχοληθούμε με τον ορισμό βασικών εννοιών, στη συνέχεια με τις διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος, το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και τέλος με την λογιστική παρακολούθηση των οικοδομικών επιχειρήσεων με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Για την απόλυτη κατανόηση των παραπάνω γίνεται και χρήση παραδειγμάτων.

Τέλος, θα μελετήσουμε την πορεία του κατασκευαστικού κλάδου και την αγορά ακινήτων στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια, ώστε να φτάσουμε σε κάποια συμπεράσματα. Ωστόσο, θα δούμε εάν και πώς επηρεάζουν την εξέλιξη της χώρας μας και τη ζωή μας γενικότερα.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΟΡΙΣΜΟΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ

### 1.1.ΕΝΝΟΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τεχνικές επιχειρήσεις είναι εκείνες οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή τεχνικού έργου που σχετίζεται με το έδαφος.

### 1.2. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές),
2. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων,
3. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων και
4. Επιχειρήσεις εκτέλεσης μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

#### 1.2.1. Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών (οικοδομικές)

Επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών είναι οι επιχειρήσεις που έχουν ως κύρια δραστηριότητα την κατασκευή και πώληση οικοδομών, δηλαδή:

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



Η κατασκευή τους πρέπει να διενεργείται είτε από τις ίδιες τις επιχειρήσεις, είτε με την ανάθεση των εργασιών σε εργολάβους. Σημειώνεται ότι η ανέγερση μεμονωμένης οικοδομής που περιλαμβάνει οριζόντιες ιδιοκτησίες από φυσικό πρόσωπο ή από ένωση προσώπων σε ιδιόκτητο οικόπεδο, με σκοπό την πώλησή του ή μέρος αυτών αποτελεί επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών(Σ.τ.Ε. 1052/1984).

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

#### 1.2.2. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων τεχνικών έργων

Είναι αυτές οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων, συμπεριλαμβανομένων και των μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Η κατασκευή των δημοσίων αυτών έργων γίνεται από ημεδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων(ΜΕ.ΕΠ.) και στην αντίστοιχη

με το έργο κατηγορία και τάξη εγγραφής, καθώς επίσης και από εργοληπτικές επιχειρήσεις Κρατών-Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου(Ε.Ο.Χ.).

### **1.2.3. Εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων**

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

### **1.3.ΕΝΝΟΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

Ως τεχνικά έργα νοούνται τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά έργα υπαίθρου και όχι η κατασκευή βιομηχανικών προϊόντων ( Σ.τ.Ε 1582/64, 227/1961 και Φορ.Εφ.Αθηνών 2504/74).

Τεχνικά έργα των οικοδομικών εργασιών νοούνται όλες οι εργολαβίες που αφορούν εκσκαφές, κατεδαφίσεις, υδροχρωματισμούς, πλακοστρώσεις μωσαϊκών, ξυλουργικές εργασίες, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, αμμοκονιάματα, διακοσμήσεις κλπ που έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία συστατικών μερών του ακινήτου.

Συγκεκριμένα, στην ανέγερση οικοδομών, για να θεωρηθούν ως τεχνικό έργο, πρέπει:

- i) Να εκτελούνται σε ανεγειρόμενες οικοδομές και
- ii) Να βρίσκονται σε συνάρτηση με την κύρια εργολαβία της οικοδομής.

Εάν όμως όλες αυτές οι εργασίες εκτελούνται για την συντήρηση ή την επισκευή οικοδομικών εγκαταστάσεων που ήδη υπάρχουν, τότε οι παραπάνω εργασίες δεν θεωρούνται τεχνικά έργα.

### **1.4. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

#### **1.4.1. Δημόσια τεχνικά έργα**

Δημόσια έργα είναι αυτά που διενεργούν φορείς του δημοσίου τομέα και συνδέονται με το έδαφος, το υπέδαφος ή τον υποθαλάσσιο χώρο. Τέτοιοι φορείς είναι:

- Οι δημόσιες υπηρεσίες,
- Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,
- Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης κάθε βαθμού,
- Οι δημόσιες επιχειρήσεις και οι δημόσιοι οργανισμοί και
- Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στο κράτος ή επιχορηγούνται τακτικά από κρατικούς πόρους κατά 50% τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού τους ή το κράτος κατέχει το 51%.

Επίσης την κατασκευή τεχνικών δημοσίων έργων μπορούν να αναλάβουν ημεδαπές επιχειρήσεις που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων καθώς και εργοληπτικές επιχειρήσεις Κρατών-Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

#### **1.4.2. Ιδιωτικά τεχνικά έργα**

Ιδιωτικά τεχνικά έργα είναι αυτά που εκτελούν φορείς του ιδιωτικού τομέα και συνδέονται με οποιοδήποτε τρόπο με το έδαφος, το υπέδαφος ή τον υποθαλάσσιο χώρο.

### **1.5. ΛΟΙΠΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ**

### 1.5.1. Εργολάβος ή εργολήπτης



Εργολάβος 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, ασχέτως αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

### 1.5.2. Εργολαβία

Σύμφωνα με το άρθρο 681 του Α.Κ., εργολαβία είναι η σύμβαση μίσθωσης 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, είναι: η εκτέλεση έργου, η λήψη αμοιβής και η σύναψη συμφωνίας.

### 1.5.3. Υπεργολάβος

Υπεργολάβος τεχνικών έργων θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αναλαμβάνει την εργολαβική εκτέλεση του έργου από τον εργολάβο, ανεξαρτήτως εάν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

### 1.5.4. 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 από αυτόν (τον υπεργολάβο).

### 1.5.5. Εργοδότης

Εργοδότης είναι κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, το οποίο αναθέτει στον εργολάβο την εκτέλεση του τεχνικού έργου και υποχρεούται στην καταβολή της αμοιβής που έχει συμφωνηθεί.

### 1.5.6. Κοινοπραξία

Η Κοινοπραξία αποτελεί ένωση προσώπων, φυσικών ή νομικών, δια της οποίας επιδιώκεται με κοινά μέσα κοινός σκοπός. Ο επιδιωκόμενος σκοπός της κοινοπραξίας διαφέρει από εκείνο των λοιπών εταιρικών τύπων κατά την έννοια ότι δεν είναι διαρκής αλλά μοναδικός και συνδέεται συνήθως άμεσα με ορισμένο έργο.

### 1.5.7. Υλικά



Ως υλικά νοούνται μόνο τα υλικά για το έργο αυτό καθ' αυτό, δηλαδή εκείνα που ενσωματώνονται σ' αυτό για την υλική διαμόρφωσή του (Σ.τ.Ε. 792/1982).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΟΥ ΚΛΑΔΟΥ

#### 2.1. Η ΑΓΟΡΑ ΚΑΙ Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Σύμφωνα με την ετήσια ευρωπαϊκή έρευνα για την αγορά κατοικίας του RICS (Royal Institute of Chartered Surveyors) σημειώθηκε μικρότερη μείωση του αναμενόμενου των τιμών των κατοικιών στην ελληνική αγορά το 2011, καθώς η κάμψη δεν ξεπέρασε το 5% σε σχέση με το 2010, όταν αντίστοιχα η μείωση των τιμών είχε διαμορφωθεί σε 7%. Σε παγκόσμιο επίπεδο, σύμφωνα με την έκθεση της Global Property Guide, εκτιμάται ότι οι τιμές των κατοικιών στην Αθήνα στο τέλος του 2011 ήταν μειωμένες κατά 10.43% σε σχέση με τον προηγούμενο χρόνο. Αυτή η κάμψη κατατάσσει τη χώρα μας μεταξύ των πιο αδύναμων αγορών παγκοσμίως.



Τα στοιχεία που συγκέντρωσε η Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ), από τα πιστωτικά ιδρύματα και παρουσιάζονται στην ετήσια έκθεση του διοικητή της, οι τιμές των διαμερισμάτων στις υποβαθμισμένες περιοχές του κέντρου της Αθήνας (Πατήσια, Μεταξουργείο κ.λπ.) αλλά και του Πειραιά (Δραπετσώνα, Νίκαια κ.α.) παρουσίασαν τετραπλάσια μείωση σε σχέση με τις αντίστοιχες τιμές των πιο αναβαθμισμένων περιοχών της Αθήνας (Κολωνάκι, Πλάκα κ.α.). Ωστόσο, η περιορισμένη έκταση της μείωσης των τιμών, έτσι όπως αυτές καταγράφονται στις τριμηνιαίες έρευνές της, δεν αντανακλούν πλήρως την πραγματικότητα καθώς οι δείκτες που βασίζονται στις εκτιμήσεις των τραπεζών για την αξία των ακινήτων παρουσιάζουν μια σχετική υστέρηση στην καταγραφή της πραγματικής μείωσης των τιμών. Μια τέτοιου είδους υστέρηση στην καταγραφή των πραγματικών μεταβολών των τιμών των κατοικιών, έως ένα βαθμό, είναι πιθανόν να ισχύει και για τους δείκτες της Τράπεζας της Ελλάδος. Μεσοπρόθεσμα, πάντως, οι δείκτες αυτοί καταγράφουν πλήρως την πραγματική μείωση των τιμών.

Επίσης με πολύ αργούς ρυθμούς κινείται η αγορά των ακινήτων στην ευρύτερη περιοχή της Αλεξανδρούπολης, καθώς η ανασφάλεια που προκαλεί η οικονομική κατάσταση της χώρας είναι αναμενόμενο να επηρεάζει σε τεράστιο βαθμό μια τόσο ακριβή αγορά. Όπως αναφέρει στη «ΓΝΩΜΗ» η πρόεδρος των μεσιτών κα Γκρασνέλη Αγγελική «Δεν υπάρχει μεγάλο ενδιαφέρον επομένως παρατηρείται καθίζηση. Νέα σπίτια δεν κατασκευάζονται, ενώ όσα ξεκίνησαν πέρυσι, δεν έχουν ακόμα αποπερατωθεί και προχωρούν με πολύ χαλαρούς ρυθμούς».

Οι τιμές των κατοικιών έχουν υποχωρήσει κατά 14% την τελευταία τριετία, με τη μεγαλύτερη πίεση να διοχετεύεται προς τις παλαιότερες κατασκευές. Ωστόσο, τα στοιχεία αυτά μάλλον υποτιμούν το μέγεθος της κάμψης, καθώς βασίζονται ως επί το πλείστον σε εκτιμήσεις τραπεζικών ιδρυμάτων (στο πλαίσιο πιθανής δανειοδότησης/αναχρηματοδότησης υφιστάμενων δανείων) και όχι σε πραγματικές αγοραπωλησίες. Αντιθέτως, στελέχη της αγοράς που μειδούν στο άκουσμα των στοιχείων της Τράπεζας της Ελλάδος επισημαίνουν ότι επικρατεί υπερδιπλάσια μείωση των τιμών και μάλιστα με επιταχυνόμενο ρυθμό τους τελευταίους μήνες.

Τα μεσιτικά γραφεία επισημαίνουν πως η προσφορά ακινήτων προς πώληση έχει εκτιναχθεί το τελευταίο διάστημα, πέζοντας ακόμα περισσότερο τις τιμές, καθώς ορισμένοι ιδιοκτήτες ή άνθρωποι που έχουν πληγεί από την ανεργία και την υψηλή φορολογία προσπαθούν να πωλήσουν τα ακίνητά τους «όσο όσο» ακόμα κι αν αυτά αποτελούν



κληροδοτήματα ή γονικές παροχές. Έτσι υπάρχουν περιπτώσεις ακινήτων που πωλούνται ακόμα πιο κάτω και από την αντικειμενική αξία.

Η κατάσταση στην Ελλάδα αναμένεται να επιδεινωθεί τους επόμενους μήνες, καθώς δεν προβλέπεται ανοδική πορεία στην οικονομία της χώρας. Καθώς υπάρχει μείωση των εισοδημάτων και στον ιδιωτικό τομέα, υψηλή φορολογία και πολλές επιβαρύνσεις που συνοδεύουν την κατοχή ακινήτων(ειδικό τέλος ακινήτων, Φόρος Ακίνητης Περιουσίας, τεκμήρια κατοικίας) όχι μόνο δεν ευνοούν την άνοδο της ζήτησης, αλλά έχουν ήδη προκαλέσει την τάση πωλήσεων των ακινήτων εφόσον οι ιδιοκτήτες τους δεν μπορούν πλέον να τα συντηρήσουν.

## 2.2 ΔΕΙΚΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ



Ο δείκτης παραγωγής οικοδομικών έργων αναφέρεται σε όλες εκείνες τις εργασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και ως το τέλος της ανέγερσης ενός ακινήτου, όπως είναι η κατεδάφιση κτιρίων, οι χωματουργικές εργασίες, η κατασκευή κτιρίων, οι καλωδιώσεις και οι ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις. Αυτός ο δείκτης θεωρείται αξιόπιστος ώστε να δούμε τη μεταβολή στην οικοδομική δραστηριότητα, εφόσον τα στοιχεία του προκύπτουν άμεσα από έρευνα σε τεχνικές εταιρείες και είναι πραγματικά.

Με βάση λοιπόν το δείκτη παραγωγής οικοδομικών έργων για το διάστημα από 2003 έως 2006 βλέπουμε την ιδιωτική οικοδομική δραστηριότητα να έχει μια συνεχόμενη πτώση που φτάνει το 36,4 %. Το 2007, με την επιβολή Φ.Π.Α. στις οικοδομικές εργασίες, αρχίζει να μειώνεται η επίσπευση της ολοκλήρωσης των οικοδομών ενώ από το Γ' τρίμηνο του 2008 και μετά σημειώνεται διαρκής πτώση της οικοδομικής δραστηριότητας.

Τα τελευταία τρία τρίμηνα του 2011 ο δείκτης σημειώνει πτώση που φτάνει αντίστοιχα τις τιμές 23.7, 23.3 και 20.99. Έχουμε μείωση επί 13 συνεχόμενα τρίμηνα ενώ η οικοδομική δραστηριότητα συγκρινόμενη με το έτος 2005 έχει μειωθεί στο ένα πέμπτο.

## 2.3. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΑΔΕΙΩΝ

Σύμφωνα με τις ανακοινώσεις της ΕΛΣΤΑΤ, για την πορεία της ιδιωτικής οικοδομικής δραστηριότητας για το διάστημα 2002-2007, σημειώθηκε σταθεροποίηση στις παραγγελίες οικοδομών που έφτασαν σχεδόν στα 80 εκατ. m<sup>3</sup> ετησίως.

Κατά την περίοδο αυτή ο κλάδος χαρακτηριζόταν από συνεχή αύξηση της παραγωγικής δυναμικότητας του και βρισκόταν στα υψηλότερα επίπεδα των τελευταίων 30 ετών. Όμως αυτό ανατράπηκε το 2008 και μάλιστα με έντονο ρυθμό. Πιο συγκεκριμένα το πρώτο δεκάμηνο του 2011 η ιδιωτική οικοδομική δραστηριότητα, βάσει του όγκου των αδειών, ανέρχεται σε 18,4 εκατ. m<sup>3</sup> με αμέσως επόμενη χαμηλότερη τιμή του πρώτου δεκάμηνου του 2010 που ανέρχεται σε 28,9 εκατ. m<sup>3</sup>.

Τέλος κατά την περίοδο των τελευταίων δώδεκα μηνών, δηλαδή από το Δεκέμβριο του 2011 έως το Νοέμβριο του 2012, το μέγεθος της Συνολικής Οικοδομικής Δραστηριότητας, μετρούμενο με βάση τις εκδοθείσες οικοδομικές άδειες, ανήλθε σε 23.826 οικοδομικές άδειες που αντιστοιχούν σε 4.414,90 χιλ. m<sup>2</sup> επιφάνειας και 17.162,50 χιλ. m<sup>3</sup> όγκου. Παρατηρήθηκε δηλαδή μείωση κατά 37,1 % στον αριθμό των οικοδομικών αδειών, κατά 34 % στην επιφάνεια και 32,4 % στον όγκο σε σχέση με την αντίστοιχη περίοδο Δεκεμβρίου 2010 – Νοεμβρίου 2011.

## 2.4. Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Από τα στοιχεία της ΕΛΣΤΑΤ διαπιστώνεται μια συνεχής αύξηση του γενικού δείκτη κόστους κατασκευής νέων κτιρίων για το διάστημα από το 2000 έως το Γ' τρίμηνο του 2008 που έφτασε συνολικά στο 36,4 %. Κατά το Δ' τρίμηνο του 2008 ξεκινούν οι μειώσεις του δείκτη.

Από το Γ' τρίμηνο του 2009 οι κοστολογικοί δείκτες αρχίζουν να ανακάμπουν και σημειώνονται κάποιες μικρές αυξήσεις εξαιτίας της ανόδου του δείκτη τιμών των υλικών. Οι διαπιστώσεις αυτές δείχνουν την ισχυρή ακαμψία στην προοπτική μείωσης των τιμών παρά την τάση μείωσης της ζήτησης αλλά και των οικοδομικών αδειών, ενώ αποτυπώνεται και η εφαρμογή αυξημένων συντελεστών Φ.Π.Α. . Σημαντική είναι και η διαπίστωση ότι η αμοιβή της εργασίας παραμένει σχεδόν αμετάβλητη παρά το γεγονός της ύφεσης στον κλάδο και της σημαντικής αύξησης της ανεργίας.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

#### 3.1. ΒΙΒΛΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Όπως είναι γνωστό καταργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 1992) και αντικαθίστανται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Με τις διατάξεις των παραγράφων του Ν.4093/2012 οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται, από 1/1/2013, σε δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Για την ένταξη των οικοδομικών επιχειρήσεων σε κατηγορία βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. ισχύουν τα εξής:

I Οι ατομικές επιχειρήσεις καθώς και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες, Αστικές εταιρείες, Κοινοπραξίες) στα οποία δεν συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις και όχι σε κατώτερη της Β' Κατηγορίας. Για τις ίδιες επιχειρήσεις και τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2008 και μετά, εφ' όσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν το ειδικό προβλεπόμενο όριο των 5.000.000€ εντάσσονται στην τήρηση βιβλίων της Γ' Κατηγορίας (διπλογραφικά).

- Όποιος από αυτούς τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ασχολείται και με την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, η ένταξη σε κατηγορία βιβλίων κρίνεται με βάση το γενικό όριο των 1.500.000€\*.

- Όποιος από αυτούς τους επιτηδευματίες έχει ταυτόχρονα και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων του, με βάση το γενικό όριο των 1.500.000€\*.

\*Δηλαδή, εάν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν τα 1.500.000,00 € τότε τηρούνται απλογραφικά βιβλία, ενώ άνω των 1.500.000,00 € τηρούνται διπλογραφικά βιβλία.

II Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες, Αστικές εταιρείες) εκτός των Κοινοπραξιών, στα οποία συμμετέχει Α.Ε., Ε.Π.Ε. και λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 εντάσσονται στη Γ' Κατηγορία βιβλίων (διπλογραφικά).

III Οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε., οι Συνεταιρισμοί, τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 και οι Κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα παραπάνω πρόσωπα εντάσσονται στα βιβλία της Γ' Κατηγορίας (από 01/01/2002 και μετά).

IV Οι Κοινοπραξίες στις οποίες δίνεται η παραχώρηση κατασκευής τμήματος ή ολόκληρου δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου και συμμετέχουν τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 εντάσσονται στη Γ' Κατηγορία βιβλίων (διπλογραφικά).

#### 3.1.1 Υποχρεωτική ένταξη στη Γ' Κατηγορία (διπλογραφικά)

Στη Γ' Κατηγορία εντάχθηκαν οι Ο.Ε. και Ε.Ε., οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες, ανεξάρτητα το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, στις οποίες συμμετέχει ένα από τα πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση ακινήτων για όλες τις δραστηριότητές τους, συμπεριλαμβανομένων και των οικοδομών για τις οποίες έχει εκδοθεί άδεια πριν την 01/01/2007. Πιο συγκεκριμένα αυτή η ένταξη στη Γ' κατηγορία και σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ια' του άρθρου 39 του Ν.3522/2006 ισχύει από:

- Την έναρξη των εργασιών του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών από 01/01/2007 και μετά με αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Την ημερομηνία 01/01/2007 και μετά που εκδίδεται η άδεια ανέγερσης οικοδομής για τον ήδη υφιστάμενο κατά την 31/12/2006 κατασκευαστή, ανεξαρτήτως από τις δραστηριότητες που ασκεί.
- Την ημερομηνία που εκδίδεται η άδεια ανέγερσης οικοδομής από 01/01/2007 και μετά για τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, που κάνει έναρξη εργασιών από 01/01/2007 και μετά με αντικείμενο την ανέγερση και πώληση οικοδομών και οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα.

### **3.1.2. Πρόσθετα βιβλία τεχνικών επιχειρήσεων**

#### *3.1.2.1. Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών*

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1039/9-3-2006 ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000, υποχρεούται σε τήρηση θεωρημένου πρόσθετου βιβλίου με τίτλο ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ.

#### *- Υπόχρεος τήρησης*

Το βιβλίο τηρείται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 6 του Ν.2859/2000 των οποίων η οικοδομική άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 01/01/2006 και εφ' όσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής.

#### *- Τρόπος και τόπος τήρησης*

Για κάθε οικοδομή τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Για την διευκόλυνση του επιτηδευματία παρέχεται η δυνατότητα αντί της τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε οικοδομή να τηρείται ένα ενιαίο βιβλίο για μερικές ή για όλες τις οικοδομές. Σε περίπτωση που με διαφορετική άδεια ανεγείρονται συγχρόνως κτίσματα στο ίδιο οικόπεδο, τότε τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις οικοδομές που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο αλλά σε διαφορετικές μερίδες ώστε να παρακολουθείται το κόστος κάθε μίας ξεχωριστά.

Το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία με δυνατότητα τήρησης αυτού εκτός έδρας μετά από γνωστοποίηση ή μετά από έγκριση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. της έδρας.

#### *- Συνένωση με το βιβλίο εσόδων-εξόδων*

Για μερικές ή για όλες τις επιχειρήσεις το βιβλίο κοστολογίου μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το βιβλίο εσόδων-εξόδων με την προϋπόθεση ότι από το συνενωμένο αυτό βιβλίο θα παρέχονται διακεκριμένα τουλάχιστον τα δεδομένα των βιβλίων που συνενώνονται.

#### *- Θεώρηση- Περιεχόμενο βιβλίου*

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας, πριν από την χρησιμοποίησή του.

Στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ή στη μερίδα του βιβλίου που τηρείται για κάθε οικοδομή καταχωρούνται διακεκριμένα:

∅ Το είδος, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης καθώς και η γενική περιγραφή της δαπάνης.

Δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης αποτελεί κατά περίπτωση το στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή δημόσιο έγγραφο ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.

∅ Η αξία των δαπανών που βαρύνονται με Φ.Π.Α.

∅ Ο Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών.

∅ Η αξία των δαπανών που δεν βαρύνονται με Φ.Π.Α. ή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που τις βαρύνει.

#### *- Χρόνος ενημέρωσης-εκτύπωσης του βιβλίου*

Το βιβλίο ενημερώνεται μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης σε χειρόγραφο ενημέρωση. Όταν το βιβλίο τηρείται μηχανογραφικά εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά.

#### *- Μη τήρηση ή μη επίδειξη του βιβλίου στο φορολογικό έλεγχο*

Σε περίπτωση που δεν τηρείται ή δεν επιδεικνύεται το βιβλίο κοστολογίου στο φορολογικό έλεγχο τότε υπάρχει πρόστιμο του Κ.Φ.Α.Σ. με συντελεστή βαρύτητας και απόρριψη των τηρούμενων βιβλίων.

#### *3.1.2.2. Ο Λογαριασμός 94 (Βιβλίο αποθήκης)*

##### Οικοδομικές επιχειρήσεις:

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασχολείται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης Α' της παρ.9 του άρθρου 8 του προϊσχύοντος Κώδικα. Όμως, όταν ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών έχει και άλλο κλάδο πέρα από την ανέγερση και πώληση οικοδομών, ο δεύτερος αυτός κλάδος κρίνεται αυτοτελώς. Για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης για το δεύτερο κλάδο λαμβάνονται υπ' όψιν μόνο τα ακαθάριστα έσοδα του δεύτερου κλάδου κατά τις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους. Τα δεδομένα του λογαριασμού 94 αποτυπώνονται-εκτυπώνονται σε αθεώρητα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα. Τα δεδομένα του μπορεί να μην εκτυπώνονται και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν. Τέλος η ενημέρωση του λογαριασμού 94 γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν ήδη βιβλίο αποθήκης θα εγγράψουν τα δεδομένα του μήνα Δεκεμβρίου 2012 και τα δεδομένα των τακτοποιητικών εγγραφών της χρήσης που λήγει εντός του 2012 σε θεωρημένο οπτικό δίσκο ή σε θεωρημένα χειρόγραφα έντυπα.

## Επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων ή ιδιωτικών έργων:

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1089/2-7-2003 παρέχεται στις επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών έργων η δυνατότητα τήρησης του βιβλίου αποθήκης και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών από 1.4.2004 και στο εξής ως ακολούθως:

### A. Βιβλίο Αποθήκης

- Πρώτων και βοηθητικών υλών: Να τηρηθεί μια μερίδα ανά έργο στην εισαγωγή της οποίας καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία οι Α' και Β' ύλες που προορίζονται για το έργο, μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από την παραλαβή των αγαθών ή τη λήψη του στοιχείου αξίας.

- Ετοιμών προϊόντων σε μερίδες ανά έργο: Κάθε μερίδα χρεώνεται με την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αφορούν το έργο και στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος με τα λοιπά στοιχεία του κόστους και πιστώνεται με την αξία του μέρους ή του συνόλου του έργου με βάση τα εκδιδόμενα στοιχεία αξίας.

### B. Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών

Να απαλλαγούν από την υποχρέωση σύνταξης τεχνικών προδιαγραφών εφόσον υπάρχει σχετική σύμβαση που έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια με την ΠΟΛ. 1060/2004 δόθηκε η δυνατότητα για τη χρήση που ξεκινάει από 1/1/2004 μέχρι τη λήξη της να μην τηρήσουν το βιβλίο αποθήκης με τον τρόπο που όριζε η προηγούμενη απόφαση με υποχρέωση όμως παρακολούθησης των εσόδων στα τηρούμενα βιβλία διακεκριμένα ανά έργο.

Από 1/1/2004 έως και 31/12/2012 απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίου αποθήκης με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Η απόφαση αυτή καταργήθηκε στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

## **3.2. ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου για την πώληση των ιδιοκτησιών.

### **3.2.1. Παράδοση κτισμάτων**

Το στοιχείο «παράδοση κτισμάτων» εκδίδεται από την επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών που αναλαμβάνει την ανέγερση της οικοδομής με αντιπαροχή προς τον κύριο του οικοπέδου.

Σε αυτό το στοιχείο εμφανίζονται τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπεδούχου, η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση προς τον οικοπεδούχο και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Επίσης το στοιχείο αυτό εκδίδεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά σε δύο τουλάχιστον αντίτυπα και θεωρείται πριν το χρησιμοποιήσει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας.

# ΔΕΛΤΙΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ

ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΙ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ ΤΡΙΤΟΥ ΜΕ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΝΤΙΠΑΡΟΧΗΣ

ΣΕΙΡΑ

ΑΡΙΘΜΟΣ

Τόπος,

Ημέρ/νία,

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΡΙΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

## ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ

## ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΡΙΟΥ ΤΟΥ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

Α.Φ.Μ.:

Δ.Ο.Υ.:

### • ΠΑΡΑΔΟΤΕΑ ΚΤΙΣΜΑΤΑ ΣΤΟΝ ΚΥΡΙΟ ΤΟΥ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΡΓΟΛΑΒΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΗ •

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

ΑΣΙΑ ΠΑΡΑΔΩΜΕΝΟΥ  
ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

€

ΩΔΕΥΡΑΙΟΣ

Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΜΟΤΩ

€

ΩΔΕΥΡΑΙΟΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

ΑΣΙΑ ΠΑΡΑΔΩΜΕΝΟΥ  
ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

€

ΩΔΕΥΡΑΙΟΣ

Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΜΟΤΩ

€

ΩΔΕΥΡΑΙΟΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

ΑΣΙΑ ΠΑΡΑΔΩΜΕΝΟΥ  
ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ

€

ΩΔΕΥΡΑΙΟΣ

Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΜΟΤΩ

€

ΩΔΕΥΡΑΙΟΣ

ΠΑΡΑΔΟΣΗ

ΠΑΡΑΛΑΒΗ

ΜΕΜΟΡΑΝΔΟΣ - ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΣΥΜΦΩΝΗΤΑ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΤΩΝ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΣΤΟΝ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ

ΕΚΔΟΣΗ: www.litograf.gr



Το τιμολόγιο τεχνικών έργων είναι σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, είτε πρόκειται για νέο τεχνικό έργο, είτε για έργο με υλικά του κατασκευαστή, είτε επισκευής παλαιών εγκαταστάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

### 3.3. ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και τηρούν απλογραφικά Βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., συνεχίζουν να απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την οικοδομική τους δραστηριότητα ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων τους από τη δραστηριότητα αυτή. Εάν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν κι άλλες δραστηριότητες πώλησης αγαθών ή εκτέλεσης δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για τις δραστηριότητες αυτές κρίνεται αυτοτελώς και συντάσσουν για τα αγαθά αυτά απογραφή όταν τα έσοδα από αυτές υπερβαίνουν το όριο των 150.000 ευρώ, εκτός εάν η δραστηριότητα αυτή απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

Συνεπώς οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και έχουν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα, συνεχίζουν να απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής μόνο για την οικοδομική τους δραστηριότητα.

#### Παραδείγματα

∅ Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία με ακαθάριστα έσοδα μόνο από την πώληση οικοδομών ύψους 1.000.000 ευρώ, απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

∅ Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με παράλληλη δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία με ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών 300.000 ευρώ και από την εμπορία οικοδομικών υλικών ύψους 100.000 ευρώ, απαλλάσσεται από τη σύνταξη απογραφής.

∅ Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών με παράλληλη δραστηριότητα την εμπορία οικοδομικών υλικών η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία με ακαθάριστα έσοδα από την πώληση οικοδομών 100.000 ευρώ και από την εμπορία οικοδομικών υλικών ύψους 200.000 ευρώ, υποχρεούται στη σύνταξη απογραφής μόνο για τον εμπορικό κλάδο.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία αυτά τηρούνται αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Επίσης, για την ποσοτική καταχώριση η ενημέρωση γίνεται μέχρι την 20ή μέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, ενώ για την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και κλείσιμο ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Π.Ο.Λ. 1004/4-1-2013).

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρ.7 του Κ.Φ.Α.Σ., τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθούν από το φορολογικό έλεγχο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ Ν. 2238/94 (άρθρα 34, 35, 36)

#### 4.1. ΑΡΘΡΟ 34: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

##### 4.1.1. Ακαθάριστα έσοδα



Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, για οικοδομές των οποίων η άδεια ανέγερσης εκδίδεται από την 1.1.2007 και μετά, λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της

περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπου ορίζεται ότι για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά.

Η αξία αυτή όμως δεν μπορεί να είναι μικρότερη από το τίμημα μεταβίβασης το οποίο προκύπτει μετά τον έλεγχο της δήλωσης «*Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.*» την οποία υποχρεούνται να υποβάλουν οι εν λόγω επιχειρήσεις πριν από τη μεταβίβαση του ακινήτου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της περιοχής που ανήκει το ακίνητο, ώστε για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με την επιβολή Φ.Π.Α. στις μεταβιβάσεις οικοδομών, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1053/27.3.2006.

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1054/27.3.2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/4.5.2006, ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο, τίμημα του μεταβιβαζομένου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλουμένου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

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

Ο χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

#### Παράδειγμα

Οικοδομική επιχείρηση πώλησε κατά τη διαχειριστική χρήση του 2012 διαμέρισμα αντικειμενικής αξίας 300.000,00 € αντί 260.000,00 € (αναγραφόμενη τιμή συμβολαίου). Στην προκειμένη περίπτωση ως ακαθάριστο έσοδο για τη φορολογία εισοδήματος θα ληφθεί το ποσό των 300.000,00 €

Εάν σε μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί για παράδειγμα ότι ο αγοραστής προέβη σε τραπεζικό δανεισμό ύψους 400.000,00 € για την απόκτηση του διαμερίσματος και



το ποσό αυτό κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της πωλήτριας οικοδομικής εταιρείας, τότε ο φορολογικός έλεγχος ως ακαθάριστο έσοδο από την πώληση του διαμερίσματος θα δεχτεί το ποσό των 400.000,00 €

#### 4.1.2. Καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων

4.1.2.1. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βιβλία Β' Κατηγορίας του προϊσχύοντος κώδικα.

Τα καθαρά κέρδη των ατομικών επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξίες κλπ) στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ), με βιβλία απλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ., προσδιορίζονται εξωλογιστικά (τεκμαρτά), με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2010 και μετά	Για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι την 31.12.2009
20%	15%

#### Παρατηρήσεις

i. Δεν προβλέπεται πλέον η προσαύξηση του πιο πάνω συντελεστή στην περίπτωση που οι δαπάνες των ανεγειρόμενων οικοδομών που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής.

ii. Με ρητή διάταξη, προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία προσδιορίζουν το καθαρό εισόδημα τους λογιστικά ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ.

Από το οικονομικό έτος 2014 ο συντελεστής διαμορφώνεται σε 26% για εισόδημα μέχρι 50.000,00 € και 33% για το υπερβάλλον εισόδημα των εταίρων, σύμφωνα με το νέο Ν.4110/2013

4.1.2.2. Ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.

Τα καθαρά αποτελέσματα, των ατομικών επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 στα οποία δεν συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ου Ν. 2238/1994 και τηρούν προαιρετικά ή υποχρεωτικά διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., προσδιορίζονται ως εξής:

**A.** Έσοδα χρήσης από οικοδομή της οποίας η ανέγερση ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές αποκτούν έσοδα από πώληση οικοδομής της η ανέγερση ολοκληρώνεται σε μεταγενέστερη χρήση, αυτές υποχρεούνται αρχικά να δηλώσουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα εξωλογιστικά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή, επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

**B.** Έσοδα χρήσης από οικοδομή της οποίας η ανέγερση ολοκληρώνεται εντός της χρήσης

Κατά τη χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, εφόσον τα λογιστικά κέρδη από την πώλησή της είναι μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικά, τότε θα δηλώσουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής τόσο τα τεκμαρτά κέρδη όσο και το 40% της διαφοράς μεταξύ των λογιστικών και τεκμαρτών κερδών και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος θα εκπέσουν ο φόρο που έχουν καταβάλει με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αναλογεί στα τεκμαρτά κέρδη. Το υπόλοιπο 60% της διαφοράς αυτής θα μεταφέρεται και θα εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού, αυτό θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Τέλος σε περίπτωση που ο φορολογικός έλεγχος προσδιορίσει λογιστικά κέρδη περισσότερα από αυτά που δήλωσαν οι πιο πάνω επιχειρήσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους, τότε τα επιπλέον κέρδη προστίθενται στα δηλωθέντα κέρδη και φορολογούνται στο σύνολό τους, με ους ισχύοντες συντελεστές φορολογίας εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων. Έτσι κανένα ποσό από τα κέρδη αυτά δεν θα εμφανιστεί στο λογαριασμό αφορολόγητων κερδών.

### Παρατηρήσεις

Για τις επιχειρήσεις αυτές, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., σε κάθε περίπτωση φορολογούνται για τα εξωλογιστικά κέρδη από την πώληση των οικοδομών. Πιο συγκεκριμένα:

- i. Στην περίπτωση που κατά το χρόνο αποπεράτωσης έχουν καταγράψει λογιστικά κέρδη από την εκμετάλλευση της οικοδομής, θα φορολογηθούν για τα εξωλογιστικά και εφόσον τα λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα των εξωλογιστικών τότε θα φορολογηθούν και για ο 40% της διαφοράς λογιστικών-εξωλογιστικών.
- ii. Στην περίπτωση που κατά το χρόνο αποπεράτωσης έχουν καταγράψει ζημιά από την εκμετάλλευση της οικοδομής, θα φορολογηθούν για τα εξωλογιστικά.

### Παράδειγμα

Οικοδομική επιχείρηση (Ο.Ε. στην οποία δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101), έχει κατά έτος τα ακόλουθα οικονομικά δεδομένα από την ανέγερση και πώληση οικοδομής:

	2010	2011	2012*	Σύνολο
Πωλήσεις ιδιοκτησιών οικοδομής	400.000,00	600.000,00		1.000.000,00
Κόστος κατασκευής και λοιπές δαπάνες	200.000,00	400.000,00	100.000,00	700.000,00

\*Έτος ολοκλήρωσης ανέγερσης

### Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών:

**Χρήση 2010:**

Ακαθάριστα έσοδα\* Συντελεστή άρθρου 34 (20%)= 400.000,00\*20%=80.000,00(εξωλογιστικά κέρδη)

**Χρήση 2011:**

Ακαθάριστα έσοδα\* Συντελεστή άρθρου 34 (20%)= 600.000,00\*20%=120.000,00(εξωλογιστικά κέρδη)

**Χρήση 2012:**

- Προσδιορισμός συνόλου εξωλογιστικών κερδών οικοδομής

Ακαθάριστα έσοδα\* Συντελεστή άρθρου 34 (20%)= 1.000.000,00\*20%=200.000,00(εξωλογιστικά κέρδη)

- Προσδιορισμός συνόλου λογιστικών αποτελεσμάτων οικοδομής

Ακαθάριστα Έσοδα-Κόστος και Δαπάνες= 1.000.000,00-700.000,00=300.000,00(λογιστικά κέρδη οικοδομής)

- Προσδιορισμός διαφοράς λογιστικών-εξωλογιστικών κερδών

Λογιστικά κέρδη-Εξωλογιστικά κέρδη= 300.000,00-200.000,00=100.000,00(διαφορά λογιστικών-εξωλογιστικών κερδών)

- Προσδιορισμός 40% διαφοράς λογιστικών-εξωλογιστικών κερδών

Διαφορά λογιστικών-εξωλογιστικών κερδών\* Συντελεστή 40%= 100.000,00\*40%=40.000,00(40% διαφοράς λογιστικών-εξωλογιστικών κερδών)

- Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

Εξωλογιστικά κέρδη+ 40% διαφοράς λογιστικών-εξωλογιστικών κερδών= 200.000,00+40.000,00=240.000,00(φορολογητέα κέρδη οικοδομής)

Η επιχείρηση αυτή θα δηλώσει στη φορολογία εισοδήματος της χρήσης 2012(οικονομικό έτος 2013) το ποσό των 240.000,00 ευρώ και από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος θα εκπέσει ο φόρο που έχουν καταβάλει με τις δηλώσεις των ετών 2010 και 2011 και ο οποίος αναλογεί στα εξωλογιστικά κέρδη ύψους 200.000,00 ευρώ. Το υπόλοιπο 60% της διαφοράς αυτής ύψους 60.000,00 ευρώ θα μεταφερθεί και θα εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων».

Τέλος, σύμφωνα με το νέο Ν.4110/2013, ο συντελεστής που θα υποβληθεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα διαμορφώνεται σε 26% και στα κέρδη που θα διανεμηθούν σε 10%.

4.1.2.3. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.

Τα καθαρά αποτελέσματα των ατομικών επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 ου άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της

παραγράφου 1 του άρθρου 101 και τηρούν πλέον υποχρεωτικά διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., προσδιορίζονται λογιστικά.

Επισημαίνεται ότι τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 3522/2006, αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994 και επεκτάθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων και στα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και στα οποία συμμετέχει ένα τουλάχιστον νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101. Με τις προϋσχύουσες διατάξεις ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών περιοριζόταν μόνο στις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης των ανεγειρόμενων οικοδομών, οι ανωτέρω επιχειρήσεις φορολογούνται προσωρινά με εξωλογιστικό τρόπο και κατά τη διαχειριστική χρήση που ολοκληρώνεται η οικοδομή θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη σε προηγούμενες χρήσεις.

#### 4.1.2.4. Νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101

Σύμφωνα με το άρθρο 109 της παραγράφου 1 του Ν.2238/1994, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, από το οικονομικό έτος 2012 και μετά. Από το οικονομικό έτος 2014 και μετά ο συντελεστής είναι 26%, σύμφωνα με το Ν.4110/2013.

Τα καθαρά αποτελέσματα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 προσδιορίζονται λογιστικά.

Σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης των ανεγειρόμενων οικοδομών, οι ανωτέρω επιχειρήσεις φορολογούνται προσωρινά με εξωλογιστικό τρόπο και κατά τη διαχειριστική χρήση που ολοκληρώνεται η οικοδομή θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τα εξωλογιστικά κέρδη σε προηγούμενες χρήσεις.

#### Παράδειγμα

Οικοδομική επιχείρηση Α.Ε. έχει κατά έτος τα ακόλουθα οικονομικά δεδομένα από την ανέγερση και πώληση οικοδομής:

	2010	2011	2012*	Σύνολο
Πωλήσεις ιδιοκτησιών οικοδομής	400.000 ,00	600.000, 00		1.000.000, 00
Κόστος κατασκευής και λοιπές δαπάνες	200.000 ,00	400.000, 00	100.000, 00	700.000,0

\*Έτος ολοκλήρωσης ανέγερσης

#### Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών και φόρου εισοδήματος

##### **Χρήση 2010:**

- **Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών**

Ακαθάριστα έσοδα\* Συντελεστή άρθρου 34 (20%)=  
400.000,00\*20%=80.000,00(εξωλογιστικά κέρδη)

- Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Εξωλογιστικά κέρδη\* Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος= 80.000,00\*  
24%=19.200,00(φόρος εισοδήματος παρ.1 άρθρου 11 Ν. 3296/2004)

#### **Χρήση 2011:**

- Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών

Ακαθάριστα έσοδα\* Συντελεστή άρθρου 34 (20%)=  
600.000,00\*20%=120.000,00(εξωλογιστικά κέρδη)

- Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Εξωλογιστικά κέρδη\* Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος= 120.000,00\*  
23%=27.600,00(φόρος εισοδήματος παρ.1 άρθρου 11 Ν. 3296/2004)

#### **Χρήση 2012:**

- Προσδιορισμός συνόλου λογιστικών αποτελεσμάτων (κερδών) οικοδομής

Ακαθάριστα έσοδα- Κόστος και δαπάνες= 1.000.000,00- 700.000,00= 300.000,00

- Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Λογιστικά κέρδη οικοδομής\* Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος= 300.000,00\* 22%=  
66.000,00 (αναλογούν φόρος εισοδήματος)

Αναλογούν φόρος εισοδήματος- Φόρος εισοδήματος παρ.1 άρθρου 11 Ν.3296/2004 που  
καταβλήθηκε τα προηγούμενα χρόνια= 66.000,00-(19.200,00+27.600,00)=19.200,00  
(υπόλοιπο φόρου για καταβολή).

#### *4.1.2.5. Κατά έλεγχο προσδιορισμός των καθαρών αποτελεσμάτων των οικοδομικών επιχειρήσεων*

Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν επιδεικνύουν στο φορολογικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. ή δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. ενώ είχαν υποχρέωση ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. ή τηρούν ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, τότε εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, δηλαδή:

Α) Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις.

Β) Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με την εφαρμογή συντελεστή ο οποίος προκύπτει από το διπλασιασμό του προβλεπόμενου συντελεστή 15% ή 20% στα έσοδα αυτά.

- Για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι την 31.12.2009 ο ισχύων συντελεστής είναι 15% και ο συντελεστής εξωλογιστικού προσδιορισμού κατά έλεγχο 30%.

- Για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από την 1.1.2010 και μετά ο ισχύων συντελεστής είναι 20% και ο συντελεστής εξωλογιστικού προσδιορισμού κατά έλεγχο 40%.

Επίσης, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Όταν λοιπόν, τα προκύπτοντα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη

λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του 30% ή του 40% κατά περίπτωση.

Προσέχουμε όμως πως σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το 75%.

#### **4.1.3. Ερμηνεία προΐσχυουσών διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994**

##### *4.1.3.1. Ακαθάριστα έσοδα*



A) Για τα ακίνητα σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ως ακαθάριστο έσοδο για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και για άδειες ανέγερσης που είχαν εκδοθεί μέχρι και την 31.12.2006, λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χωρών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982.

Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και για οικοδομές των οποίων η έναρξη ανέγερσης πραγματοποιείται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2002 και μετά, αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

Ως επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, θεωρούνται οποιαδήποτε έγγραφα στοιχεία, εκτός των αναγραφόμενων στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. Όμως διευκρινίζεται ότι τέτοια στοιχεία δεν αποτελούν την εκτίμηση της αξίας του ακινήτου που στηρίζεται στην τιμή πώλησης, όπως αυτή προκύπτει π.χ. από δημοσιεύσεις σε εφημερίδες τιμών αγοραπωλησιών, από συγκρίσεις τιμών μεταξύ διαμερισμάτων προς πώληση στην ίδια οικοδομή ή άλλων οικοδομών.

B) Για τα ακίνητα σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και οι άδειες ανέγερσης που είχαν εκδοθεί μέχρι και την 31.12.2006, ως ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χωρών λαμβάνονται:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

##### *4.1.3.2. Χρόνος απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων*

Ο χρόνος απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων, ο οποίος λαμβάνεται για τον προσδιορισμό του ύψους αυτών, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου.

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

Τέλος, 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 παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής τους.

#### **4.1.4. Μεταβατικό στάδιο – Προσδιορισμός αποτελεσμάτων για παλαιά και νέα έργα**

Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν γίνεται σαφές ότι θα υπάρχει ένα μεταβατικό στάδιο στο οποίο θα εφαρμόζονται ταυτόχρονα οι ισχύουσες και οι προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, αναφορικά με τον προσδιορισμό, κατά κύριο λόγο, των ακαθαρίστων εσόδων, των καθαρών αποτελεσμάτων και τη φορολογία των τεχνικών επιχειρήσεων.

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

Στην περίπτωση που μια τεχνική επιχείρηση έχει παλαιά και νέα έργα και σε ότι αφορά τη λογιστική παρακολούθηση εσόδων-εξόδων, θα πρέπει να υπάρχει στα βιβλία σαφής διαχωρισμός, αφού για τα παλαιά έργα ο καθαρό εισόδημα θα προσδιοριστεί σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 και για τα νέα έργα το καθαρό εισόδημα θα προσδιοριστεί σύμφωνα με τις ισχύουσες.

Ειδικότερα, οι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικών βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. θα πρέπει να διαχωρίζουν έσοδα, κόστος και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται στα παλαιά και τα νέα έργα, ενώ οι τηρούντες διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. θα πρέπει να αναπτύξουν αντίστοιχα τους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

##### *4.1.4.2. Υποχρέωση επιμερισμού κοινών δαπανών*

Σε περίπτωση που μια τεχνική επιχείρηση έχει παλαιά και νέα έργα, οι κοινές δαπάνες θα πρέπει να επιμερίζονται σε αυτά βάσει των ακαθαρίστων εσόδων τους.

#### **A) Παλαιά έργα**

- Ποσοστό κοινών δαπανών παλαιών έργων= (Ακαθάριστα έσοδα παλαιών έργων/Συνολικά ακαθάριστα έσοδα) \* 100
- Κοινές δαπάνες που αναλογούν στα παλαιά έργα= Σύνολο κοινών δαπανών \* Ποσοστό

#### **B) Νέα έργα**

- Ποσοστό κοινών δαπανών νέων έργων= (Ακαθάριστα έσοδα νέων έργων/Συνολικά ακαθάριστα έσοδα) \* 100
- Κοινές δαπάνες που αναλογούν στα νέα έργα= Σύνολο κοινών δαπανών \* Ποσοστό

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι, αν η τεχνική επιχείρηση έχει κι άλλο κλάδο για τον οποίο προσδιορίζει λογιστικά το καθαρό αποτέλεσμα, θα πρέπει για τον επιμερισμό των κοινών δαπανών να αθροίσει τα ακαθάριστα έσοδα των νέων έργων με τα ακαθάριστα έσοδα του άλλου κλάδου.

#### 4.1.4.3. Συμψηφισμός της ζημιάς του κλάδου των νέων έργων με τα τεκμαρτά κέρδη του κλάδου των παλαιών έργων

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

#### 4.1.4.4. Συνυποβαλλόμενες καταστάσεις με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

Α) Οι υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 στους οποίους συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και οι οποίοι ασχολούνται παράλληλα με την ανέγερση και πώληση οικοδομών των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε πριν και μετά από την 1.1.2007, πρέπει να συνυποβάλουν τις καταστάσεις που προβλέπονται με την ΠΟΛ. 1024/1.2.2008 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, δηλαδή:

- Για τις οικοδομές των οποίων η άδεια εκδόθηκε από την 1.1.2007 και μετά, χρειάζονται μια κατάσταση ανά διεύθυνση οικοδομών, μια αναλυτική κατάσταση των ακαθαρίστων εσόδων που προέκυψαν από την πώληση κάθε μιας χωριστά οριζόντιας ιδιοκτησίας ή άλλου κτιρίου και μια κατάσταση προσδιορισμού των κερδών από την πώληση αυτών των οικοδομών.
- Για τις οικοδομές των οποίων η άδεια εκδόθηκε πριν από την 1.1.2007, χρειάζεται μια κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών, που προέκυψαν από πωλήσεις οικοδομών των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε πριν από αυτή την ημερομηνία.

Στην περίπτωση πώλησης μέσα στη χρήση οικοδομής της οποίας η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε πριν την 1.1.2007 η οικοδομική επιχείρηση θα προσδιορίσει τα κέρδη από την πώληση της οικοδομής αυτής μόνο με τεκμαρτό τρόπο.

Αντίθετα, οι πιο πάνω επιχειρήσεις θα προσδιορίσουν με λογιστικό τρόπο τα κέρδη από την πώληση αποπερατωμένων οικοδομών των οποίων η άδεια εκδόθηκε από την 1.1.2007 και μετά αφού λάβουν υπ' όψιν τους τα οικονομικά δεδομένα που αφορούν τις οικοδομές αυτές.

Για τις κοινές δαπάνες που βαρύνουν τόσο τις παλαιές όσο και τις νέες οικοδομές θα πρέπει να γίνει επιμερισμός αυτών ανάλογα με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από την πώληση παλαιών και νέων οικοδομών μέσα στη χρήση.

Β) Οι ατομικές επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. στα οποία δε συμμετέχουν νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., στην περίπτωση πώλησης οικοδομής της οποίας η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε μετά την 1.1.2007, θα προσδιορίσουν τα κέρδη τους από την εν λόγω οικοδομή:

- Μόνο με τεκμαρτό τρόπο και δεν θα προστεθεί σε αυτά το 40% της διαφοράς λογιστικών-τεκμαρτών κερδών στην περίπτωση που τα λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, εφόσον η διαφορά αυτή προστιθέμενη στα τεκμαρτά κέρδη δηλώνεται στη χρήση που ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής και εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή
- Με τεκμαρτό τρόπο και με την προσθήκη σε αυτά το 40% της λογιστικής διαφοράς λογιστικών-τεκμαρτών κερδών στην περίπτωση που τα



λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, εφόσον έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής.

#### **4.2.ΑΡΘΡΟ 35: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ**



Για τις οικοδομές που ανεγείρονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, με εξαίρεση τις οικοδομές που κατασκευάζονται από πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 34 και οι οποίες υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του κώδικα Φ.Π.Α., που έχει κυρωθεί με το Ν. 2859/2000, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής της οικοδομής και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος αυτής.

Ως «κόστος» λαμβάνεται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην αξία αυτών. Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν αποτελούν μέρος του υπολογισμού του πιο πάνω κόστους.

Εξαιρετικά, επί μέρους εργασίες που γίνονται χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών και εργατών, ποσοστό μέχρι 20% του ελάχιστου συνολικού κόστους, μπορεί να καλύπτεται από τις αμοιβές των προσώπων αυτών.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους των οικοδομών και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών λαμβάνονται τα εξής:

- οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο, οι οποίες αναπροσαρμόζονται με βάση τη μεταβολή του δείκτη κόστους κατασκευής κτιρίων της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδος,
- οι συντελεστές αναγωγής των βοηθητικών χώρων των διάφορων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους αυτών,
- οι συντελεστές αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης, για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων και
- οι πίνακες των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Σε επί μέρους εργασίες ή σε κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής, αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελετητή της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Όταν τελειώσουν αυτές οι εργασίες, τα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία τους. Εάν κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα, ο υπόχρεος συμπληρώνει στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών.

Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, για τις οικοδομές που δεν υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει η υποβολή των

πινάκων που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής.

Σε περίπτωση που υποβάλλεται ο τελικός πίνακας και περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου, τα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, καθώς και ως προς την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται σε βάρος του υπόχρεου πρόστιμο ίσο με το 50% της διαφοράς φόρου προστιθέμενης αξίας, που προκύπτει από την ανακρίβεια. Ειδικά για ανακρίβεια στα στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι 300 ευρώ.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού, μετά από εισήγηση της επιτροπής που θα αποτελείται από: τρεις (3) οικονομικούς υπαλλήλους, τον προϊστάμενο του τμήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών, έναν (1) μηχανικό, μόνιμο υπάλληλο του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, έναν (1) εκπρόσωπο της Ελληνικής Ομοσπονδίας Κατασκευαστών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων (Ε.Ο.Κ.Ο.Ε.) και μέχρι δύο (2) ακόμη πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία.

Τέλος, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- Η συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και κάθε αναγκαία δαπάνη για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων, που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- Οι υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου.

#### **4.3. ΑΡΘΡΟ 36: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ, ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΩΝ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ, ΠΟΥ ΕΚΤΕΛΟΥΝ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΕ ΑΝΕΓΕΙΡΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ**



Τα ακαθάριστα έσοδα των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που ανεγείρουν οικοδομές ή εκτελούν οποιαδήποτε επιμέρους σε εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή των προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 35, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τυχόν προκύπτοντα ακαθάριστα έσοδα, με βάση τις διατάξεις του παρόντος, θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας της παραγράφου 2 του άρθρου 35.

Σε περίπτωση κατά την οποία το συνολικό κόστος, όπως προσδιορίζεται στον τελικό πίνακα, είναι κατώτερο του ελάχιστου συνολικού κατασκευαστικού κόστους, όπως προκύπτει από το άρθρο 35, οι υπόχρεοι καταβάλλουν αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο με τη διαφορά που προκύπτει από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Τέλος, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

- Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- Ο τύπος, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής των δηλώσεων που απαιτούνται για την υλοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
- Οι υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 1,2 και 3 αυτού του άρθρου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΝΕΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ (Ν.3427/2005)

Σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 3427/27.12.2005, Ν. 3522/22.12.2006 και Ν. 3610/22.11.2007 οι οποίες τροποποίησαν και συμπλήρωσαν τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές, των οποίων η άδεια εκδίδεται μετά ην 1.1.2006.

#### 5.1. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α.



Υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. 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 κλπ.

Πρέπει να σημειώσουμε πως μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να κατασκευάσει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πωλήσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες μπορεί να εκτελέσει η ίδια την κατασκευή, να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο για λογαριασμό της, να εκτελέσει η ίδια κάποιες εργασίες και κάποιες άλλες να τις αναθέσει σε υπεργολάβους ή να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής.

Στην τελευταία περίπτωση οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα ης οικοπεδούχου κατασκευαστικής επιχείρησης, καθώς 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 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 κυριότητά του, οφείλει να δηλώσει στο Τμήμα Μητρώου ης Δ.Ο.Υ. του την παράλληλη αυτή δραστηριότητα εφόσον το νομικό αυτό πρόσωπο, εκ του νόμου, ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα και δε μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης. Όταν όμως ο οικοπεδούχος είναι φυσικό πρόσωπο, ιδιώτης ή υποκείμενος στο Φ.Π.Α. από άλλη αιτία, που αναθέτει την κατασκευή οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής σε κατασκευαστική επιχείρηση, πρέπει να μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που παραμένουν στην κυριότητά 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.

Επιπλέον παρέχεται η δυνατότητα να υπαχθεί υποκείμενο στο φόρο καθένα πρόσωπο που πραγματοποιεί ευκαιριακά παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, εφόσον το επιθυμεί. Σε περίπτωση που αυτό το πρόσωπο δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία, πρέπει να δηλώσει την έναρξη των εργασιών του ή στην περίπτωση που είναι επιτηδευματίας αλλά ασκεί δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. να δηλώσει στην δήλωση μεταβολών την παράλληλη δραστηριότητα και να υπαχθεί στο Φ.Π.Α. Όμως όταν το παραπάνω πρόσωπο δεν

επιθυμεί την υπαγωγή του στο φόρο, ώστε να κάνει χρήση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών, τότε θα κατασκευάσει την οικοδομή ως ιδιώτης και χωρίς να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης, όπως ίσχυε μέχρι σήμερα. Βέβαια, η βασική προϋπόθεση είναι να πρόκειται για πράξεις που γίνονται ευκαιριακά και όχι κατά συνήθη δραστηριότητα.

### Παραδείγματα

Ø Έμπορος ειδών κλιματισμού έχει στην κατοχή του από κληρονομιά οικόπεδο στο οποίο κατασκευάζει ευκαιριακά πολυώροφη οικοδομή 8 διαμερισμάτων. Έχει σκοπό να κρατήσει 3 διαμερίσματα για την οικογένειά του και να πωλήσει τα 5. Επιλέγει την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. Συνεπώς υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητα, ως επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο, ώστε να ασκεί τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο.

Ø Συνταξιούχος αποφασίζει να ανεγείρει σε δικό του οικόπεδο οικοδομή 6 διαμερισμάτων από τα οποία θα μεταβιβάσει τα 4 και θα κρατήσει τα 2 για την οικογένειά του. Επιλέγει να μην υπαχθεί σε Φ.Π.Α. Συνεπώς θα λειτουργήσει ως ιδιώτης και θα φορολογηθεί σύμφωνα με τα ισχύοντα στη φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων για τις μεταβιβάσεις των 4 διαμερισμάτων.

## **5.2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΩΝ ΝΕΟΔΗΜΤΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ**



Ο επαγγελματίας κατασκευαστής νεόδμητων ακινήτων, με άδειες που εκδίδονται μετά την 1.1.2006 και θα αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητάς του, έχει όλες τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον κώδικα Φ.Π.Α. καθώς και 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.

Έτσι ο κατασκευαστής έχει την υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση μεταβολών στο Τμήμα Μητρώου στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του, ώστε να δηλώσει ότι θα διενεργεί φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Όλες οι παραπάνω δηλώσεις μεταβολών υποβάλλονται μέσα σε 30 ημέρες όπως ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν. 2859/2000.

### Παράδειγμα

Κατασκευαστική επιχείρηση κατέβαλε αμοιβή μηχανικού για την έκδοση οικοδομικής άδειας και έλαβε την Α.Π.Υ. από αυτόν στις 5.12.2005. Η άδεια οικοδομής εκδόθηκε στις 10.6.2006 και οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής άρχισαν στις 10.1.2007. Η επιχείρηση είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από την 1.1.2006. Μπορούσε να υποβάλλει δήλωση για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς μέχρι και τις 30.6.2006 χωρίς κυρώσεις. Η υποβολή δήλωσης μεταβολών για την υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς μετά τις 30.6.2006 θεωρείται εκπρόθεσμη και επισύρει τις νόμιμες κυρώσεις. Η δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος έπρεπε να υποβληθεί μέσα σε 30 μέρες από τις 10.1.2007 που θα γίνει η έναρξη των εργασιών κατασκευής.



### 5.3. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Στο Φ.Π.Α. υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1.1.2006 καθώς και τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε πριν από την παραπάνω ημερομηνία, αλλά αναθεωρείται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

Από τη στιγμή που η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί ή αναθεωρηθεί μέχρι και 31.12.2005, το ακίνητο δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. Επίσης δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. ο ακίνητο ου οποίου η άδεια αναθεωρείται από 1.1.2006 και μετά και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει εργασίες κατασκευής.

Επίσης για τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1.1.2006 και μετά μπορεί με αίτηση των ενδιαφερομένων να χορηγηθεί εξαίρεση από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. με την προϋπόθεση ότι έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι 25.11.2005. Όταν όμως η κατασκευαστική επιχείρηση ανεγείρει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικοπέδο τότε αρκεί η κατάθεση πλήρους φακέλου στην πολεοδομία μέχρι και τις 25.11.2005. Η διαδικασία και ο τρόπος χορήγησης της παραπάνω εξαίρεσης καθορίστηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1038/9.3.2006 και οι διευκρινίσεις δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1066/2.5.2006.

Στην περίπτωση που ο υποκείμενος έχει τις προϋποθέσεις που ορίζονται, υποβάλλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του μια αίτηση με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει και χορηγεί στον υποκείμενο την απόφαση εξαίρεσής του από το Φ.Π.Α. για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

Τέλος η αίτηση πρέπει να υποβληθεί και η εξαίρεση να χορηγηθεί πριν τη δήλωση έναρξης εργασιών του υποκαταστήματος. Σε περίπτωση όμως που η υποχρέωση για υποβολή δήλωσης μεταβολών για την έναρξη εργασιών υποκαταστήματος είχε λήξει πριν τις 30.6.2006, για λόγους χρηστής διοίκησης, έγινε δεκτό ότι η παραπάνω δήλωση μεταβολών μπορούσε να υποβληθεί έως και 30.6.2006 χωρίς κυρώσεις. Η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης μεταβολών για την έναρξη εργασιών του υποκαταστήματος επισύρει τις νόμιμες κυρώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 και δεν στερεί από τον κατασκευαστή το δικαίωμα για εξαίρεση εφόσον συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις.

#### Παράδειγμα

Στις 10.4.2006 εκδόθηκε οικοδομική άδεια για την έκδοση της οποίας είχε κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομική αρχή στις 20.11.2005 και την ίδια ημερομηνία υπεγράφη προσύμφωνο μεταβίβασης χιλιοστών οικοπέδου και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής. Οι κατασκευαστικές εργασίες ξεκίνησαν στις 5.11.2006.

Η δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος πρέπει να υποβληθεί εμπρόθεσμα εντός 30 ημερών από τις 5.11.2006. Πριν τη δήλωση μεταβολών του υποκαταστήματος έπρεπε να ζητηθεί και να χορηγηθεί η εξαίρεση της κατασκευαστικής επιχείρησης από το Φ.Π.Α. για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

### 5.4. ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ



Η παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση της κυριότητας αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων καθώς και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά από τον υποκείμενο στο φόρο έναντι ανταλλάγματος, επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο «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 μεριδίου οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο που έχει σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομία πριν από τη μεταβίβαση.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1049/8.3.2007, η αποπεράτωση της κατασκευής μιας οικοδομής πρέπει να εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός και αυτό εξαρτάται από τις εκάστοτε συμφωνίες των ενδιαφερομένων μερών. Όταν παραδίδεται ημιτελές κτίριο το οποίο θα συνεχισθεί αποδεδειγμένα από τον αγοραστή, είναι αυτονόητο ότι οι υποχρεώσεις της κατασκευαστικής επιχείρησης καθώς και το απολογιστικό της κόστος, ολοκληρώνονται με την εκτέλεση των εργασιών κατασκευής μέχρι του σταδίου που έχει συμφωνηθεί να γίνει η παράδοση.

Συνοψίζοντας, για να υπάρξει υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. παράδοση ακινήτων θα πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, δηλαδή του εργολάβου που κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση.
2. Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα.
3. Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο.
4. Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται από 1.1.2006 και μετά.
5. Η μεταβίβαση να γίνει πριν τη πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι αποτελούν υπαγόμενες στο φόρο παραδόσεις και οι παρακάτω πράξεις:

1. Μεταβίβαση ψιλής κυριότητας.
2. Σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλειάς.
3. Παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου.
4. Μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας.

#### Παράδειγμα

Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί διαμέρισμα που υπάγεται σε Φ.Π.Α. και υπέρ αυτού έχει παραχωρηθεί δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου. Η παραχώρηση της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου θα υπαχθεί και αυτή σε Φ.Π.Α.

### **5.5. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ**

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την ημέρα:

1. Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.
2. Σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης.
3. Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.

4. Πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ.2 του άρθρου 7 ου Ν. 2859/2000. Αφορά εκείνες τις περιπτώσεις της ιδιοκατοίκησης, της μίσθωσης κ.λπ. για τις οποίες γίνεται αυτοπαράδοση και υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

5. Υπογραφής προσυμφώνου υπό τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

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.

## **5.6. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ**

Η φορολογητέα αξία είναι το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο για την παράδοση που συντελείται κάθε φορά. Για να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία θα ληφθεί υπ' όψιν το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται με μετρητά ή με πίστωση.

Στην περίπτωση που ο κύριος του οικοπέδου αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία θεωρείται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας για την ανέγερση των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά.

## **5.7. ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Από το φόρο απαλλάσσονται οι παραδόσεις όλων των ακινήτων εκτός από τις παραδόσεις των νεόδμητων ακινήτων, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 6 του Ν. 2859/2000.

Έτσι οι παραδόσεις οικοπέδων, αγροτεμαχίων επί των οποίων δεν υπάρχει κάποιο κτίσμα δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. Επίσης απαλλάσσονται οι παραδόσεις ακινήτων που δε θεωρούνται νεόδημητα, δηλαδή εκείνα τα ακίνητα που η οικοδομική τους άδεια εκδόθηκε πριν την 1.1.2006 και συνεπώς δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000.

Επιπλέον απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόχρηστων κύριων βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων.

## **5.8. ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΕΣ**

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Βέβαια για να γίνει η έκπτωση του Φ.Π.Α. πρέπει οι εισροές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει όλο το φόρο των εισροών



της. Εάν όμως διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης, δε μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Ωστόσο πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και ο Φ.Π.Α. 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 εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται σύμφωνα 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.

## 5.9. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις αφού εντάσσονται στο καθεστώς του Φ.Π.Α. έχουν όλες τις υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο. Έτσι έχουν την υποχρέωση για υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων, ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων όταν ενεργεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, δηλώσεις στατιστικής παρακολούθησης ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Επιπλέον η υποκείμενη σε Φ.Π.Α. κατασκευαστική επιχείρηση έχει και πρόσθετες υποχρεώσεις όπως:

- Υποβολή εντύπου απεικόνισης του κόστους της οικοδομής προϋπολογιστικά.
- Υποβολή εντύπου απεικόνισης του κόστους της οικοδομής απολογιστικά.
- Υποβολή ειδικής δήλωσης για τη μεταβίβαση διηρημένης ιδιοκτησίας.
- Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα καθώς και για το ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε.
- Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών.
- Έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο στην περίπτωση της αντιπαροχής.

### 5.9.1. Έντυπο απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους

Για τον τύπο, το περιεχόμενο, τον τρόπο και την διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης του προϋπολογιστικού κόστους εκδόθηκε η απόφαση Π.Ο.Λ. 1048/20.3.2006 και οι διευκρινίσεις με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 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 3 αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας και πριν από την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας.

Το έντυπο αυτό περιλαμβάνει το προϋπολογιστικό κόστος της οικοδομής το οποίο θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τις τρέχουσες τιμές αγοράς 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 2 πίνακες, στον πίνακα Α' των γενικών δαπανών και στον πίνακα Β' του κατασκευαστικού κόστους. Οι γενικές δαπάνες είναι εκείνες οι δαπάνες που ενσωματώνονται στο κόστος της οικοδομής, εκτός των δαπανών που συνιστούν κατασκευαστικό κόστος. Λέγοντας κατασκευαστικό κόστος εννοούμε το κόστος των υλικών, των πρώτων και βοηθητικών υλών, των εργασιών κατασκευής (μισθοδοσία, εισφορές Ι.Κ.Α., υπεργολαβίες κλπ) στο οποίο υποβάλλεται ο κατασκευαστής προκειμένου να κατασκευάσει το σύνολο της οικοδομής.

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

### **5.9.2. Έντυπο απεικόνισης απολογιστικού κόστους**

Για τον τύπο, το περιεχόμενο, τον τρόπο και την διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης του απολογιστικού κόστους εκδόθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1105/2006 και οι διευκρινίσεις με 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 3 αντίτυπα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. 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.

Επίσης 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.

**ΕΙΔΙΚΟ ΕΝΤΥΠΟ  
ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ**

Προς Δ.Ο.Υ. .... <b>18 ΑΘΗΝΩΝ</b> <small>(αποστολή)</small>	ΚΩΔ. Δ.Ο.Υ. ....	Αρχικό	
Δ.Ο.Υ. .... <b>ΧΟΛΑΡΓΟΥ</b> <small>(τόπος)</small>	ΚΩΔ. Δ.Ο.Υ. ....	Τροποποιητικό	
Αρ. Καταχ/σης Προσπολογιστικού Κόστους .....		Αρ. Καταχ/σης	
		Ημερ/νια παραλαβής	/ /
		Ημερ/νια .....	

**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

Επώνυμο ή Επωνυμία..... **ΤΕΧΝΟΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗ ΕΠΕ** ..... ΑΦΜ .....

Όνομα..... Όνομα πατρός..... Α.Τ. ....

Δ/ση..... **ΕΥΤΕΡΗΣ 18 ΧΟΛΑΡΓΟΣ** .....

**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΟΙΚΟΔΟΜΗ**

Α/Α Υπακτός..... **02** ..... Δ/ση..... **ΗΛΙΟΥΣ 22 ΑΘΗΝΑ** .....

Αρ. Αδείας-ημερ/νια ..... **246/6-3-2006** ..... Πολεοδομική αρχή..... **ΑΘΗΝΩΝ** .....

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

Κατηγορία ακινήτου ..... **ΠΡΟΛΗΜΑΤΡΙΚΙΑ** .....

Βιβλίο κοστολογίου ακινήτων ..... **37/Α-5-2006** ..... Αρ. Μερίδας .....

Κτήση οικοπέδου      αγορά       αντιπαροχή       άλλη αιτία

**Ο ΔΗΛΩΝ**

**Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ**

**Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ**

**5.9.3. Ειδική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου**

Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής της ορίστηκαν με απόφαση Π.Ο.Λ. 1053/27.3.2006 και οι διευκρινίσεις με την εγκύκλιο Π.Ο.Λ. 1070/4.8.2006.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως αυτός έχει προσδιοριστεί και με αυτή καταβάλλεται ο αναλογών στην παράδοση

ακινήτου Φ.Π.Α., αφού αφαιρεθεί ο Φ.Π.Α. των εισροών που αντιστοιχεί στη συγκεκριμένη ιδιοκτησία. Υποβάλλεται σε 4 αντίτυπα στη Δ.Ο.Υ όπου 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, τότε το ένα αντίγραφο διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου αμέσως μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής της.

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 περιόδου της δήλωσης της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας καταβλήθηκε, τον βάσει της Ειδικής Δήλωσης καταβληθέντα Φ.Π.Α. Η αξία των εκροών «ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ» αναγράφεται στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου σύνταξης του συμβολαίου.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ		Αρ. Καταχώρησης: .....	
Προς Δ.Ο.Υ. .... (ακινήτου)		Αριθμός Δήλωσης: .....	
ΑΡΧΙΚΗ: [ ] ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ [ ]		Ημ/νία Υποβολής: .....	
		Ημ/μια Φορολογίας: .....	
		Αρ. Σχετ. Δήλωσης/Έτος: .....	
		Δ.Ο.Υ.: .....	

**ΔΗΛΩΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ**

Υποβάλλεται ως  Ειδική δήλωση Φ.Π.Α.  Δήλωση Φ.Μ.Α.

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Όνοματεπώνυμο Συμβολαιογράφου	Α.Φ.Μ.	Διεύθυνση	
		Οδός - Αριθμός - ΤΚ - Πόλη	Τηλέφωνο
Υποθηκοδότηση/Κτηματ. Γραφείο	Αρ. ημ/νία άδειας οικοδομής	Πολυδομητική αρχή	
Υποκείμενος/Υπόχρεος Δ.Ο.Υ. (έδρα ή κατοικίας)	Α.Φ.Μ.	Α/Α υποτίτλος	

**ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**

I. Αρμόδια Δ.Ο.Υ υποβολής: Η Δ.Ο.Υ της κατοικίας του ακινήτου. Η δήλωση μπορεί να υποβληθεί και στην ΔΥΟ φορολογίας εισοδήματος του αγοραστή προκειμένου για δήλωση ΦΜΑ εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα και είναι προδήλως διαχωρήσις η υποβολή της αρμόδιας.

II. Για κάθε οριζόντιο ή κάθετη ίδιοκτησία υποβάλλεται ξεχωριστή δήλωση.

III. Ως είδος Συναλλαγής συμπληρώσετε αντίστοιχα.

1. Μεταβίβαση σε εκτέλεση Προσφυγμάτων	13. Σύσταση επικαρπίας / δικαίωματος οίκησης / δουλείας
2. Χρηστικότητα	14. Παραίτηση από κυριότητα με αντάλλαγμα
3. Μεταβίβαση μετά από δικαστική απόφαση	15. Ανταλλαγή προκείμενου ακινήτου
4. Μεταβίβαση ακινήτου με κλειστήρυσμα	16. Μεταφορά συντελεστού δόμησης
5. Μεταβίβαση πού/των οικοπέδου λόγω εργολαβικού Ανταλλάγματος	17. Εξόφληση
6. Επανόληψη ή διόρθωση συμβολαίου	18. Παραχώρηση ακινήτου στο δημόσιο
7. Διανομή / σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και διανομή	19. Μεταβίβαση λόγω ακαρπότητας συμβολαίου
8. Μεταβίβαση ακινήτου υπό διάλυση εταιρίας στα μέλη της	20. Μεταβίβαση ακινήτου
9. Ανταλλαγή	21. Μεταβολή ΕΕ, ΟΕ ΕΠΕ σε ΑΕ
10. Σύσταση οριζόντιας / Κάθετης Ιδιοκτησίας / χωρίς κτίσμα	22. Εξωσυμβατική μεταβίβαση
11. Συγχώνευση	23. Απορρόφηση ΑΕ από άλλη εταιρία
12. Απώλυτη/ρίσκη για δημ. Χρήση/αναγκαστική προεκτίρηση	24. Παραχώρηση ακινήτου σε ιδίωτη με ειδικές διατάξεις
	25. Αυτοπαράδοση

#### 5.9.4. Γνωστοποίηση για ιδιόχρηση ή για απαλλοτρίωση

Επίσης προβλέπεται η γνωστοποίηση για την χρησιμοποίηση ακινήτου, που κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Αυτή η γνωστοποίηση υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου κατά την οποία ξεκίνησε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση.

#### 5.9.5. Αντιπαροχή

*-Έννοια*

Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυώροφου οικοδομής στο οικοπέδο 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 σε αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου. Πρόκειται για περίπτωση αμοιβής σε είδος.

Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας, δεν 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.

Σε εφαρμογή των όσων έχουν συμφωνηθεί μεταξύ οικοπεδούχου και κατασκευαστή στο σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό που έχουν συνάψει, τα χιλιοστά του οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή μπορεί να μεταβιβάζονται είτε ανά στάδιο κατασκευής είτε κατά τη μεταβίβαση των επί μέρους ιδιοκτησιών προς τους τρίτους αγοραστές.

Τέλος ο κατασκευαστής οφείλει να εκδίδει φορολογικό στοιχείο για την εκτέλεση του έργου προς τον οικοπεδούχο, βαρυνόμενο με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

*-Έκδοση στοιχείου «παράδοσης κτισμάτων» στον οικοπεδούχο*

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1039/9.3.2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1067/2006 καθιερώθηκε η υποχρέωση έκδοσης στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο στην περίπτωση της αντιπαροχής. Αυτό το στοιχείο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παράδοσης των κτισμάτων.

Στο στοιχείο «παράδοση κτισμάτων» εμφανίζεται η καθαρή αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο, η οποία αποτελεί την φορολογητέα βάση επιβολής του φόρου για την πράξη αυτή. Η καθαρή αξία αυτού αποτελεί αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων της οικοδομής για τον εργολάβο και αφετέρου δικαιολογητικό καταχώρησης της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που περιέχονται στην κατασκευάστρια επιχείρηση.

#### 5.10. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΩΝ



Οι συμβολαιογράφοι έχουν την υποχρέωση να μη συντάσσουν έγγραφα για πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2α του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000, εκτός της περίπτωσης αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, εφόσον δεν παραδίδεται σε αυτούς θεωρημένο αντίγραφο της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και του σχετικού ή σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου. Επίσης πρέπει να

αναγράφουν σε αυτά τα έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και του σχετικού ή σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου.

Ο υποθηκοφύλακας ή ο προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου είναι υποχρεωμένος να αρνηθεί τη μεταγραφή (σύμβασης) ή δικαστικής απόφασης ή οποιαδήποτε άλλης πράξης που αφορά πράξεις επί ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, πλην της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, αν δεν προσκομίζεται σε αυτόν αντίγραφο της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

#### **5.11. ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ- ΑΝΑΚΛΗΣΗ Ή ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ**

Πολλές φορές συμβαίνει να ματαιωθεί η σύνταξη του συμβολαίου για διάφορους λόγους ενώ έχει ήδη υποβληθεί η ειδική δήλωση, έχει ελεγχθεί σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ. 1054/2006 και έχει καταβληθεί ο βάσει δήλωσης και ο τυχόν βάσει ελέγχου φόρος ή έχει καταβληθεί ο βάσει δήλωσης φόρος και έχει ασκηθεί προσφυγή ή εκκρεμεί η άσκησή της.

Σε αυτές τις περιπτώσεις έχει καταβληθεί φόρος για πράξη που τελικά δεν πραγματοποιήθηκε και συνεπώς δεν υπάρχει φορολογική υποχρέωση.

Προκειμένου να μπορέσει ο φορολογούμενος να ζητήσει επιστροφή ή συμψηφισμό του καταβληθέντος αυτού φόρου, σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας βρίσκεται η ειδική δήλωση, πρέπει πρώτα να ακυρωθεί η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε επί της ειδικής δήλωσης και στη συνέχεια να ανακληθεί η ειδική αυτή δήλωση.

Ωστόσο για το σκοπό αυτό υποβάλλεται μια αίτηση από τον υποκείμενο στο φόρο(κατασκευαστική επιχείρηση) με την οποία ζητά την ακύρωση της πράξης και ταυτόχρονα την ανάκληση της δήλωσης και προσκομίζει στη Δ.Ο.Υ. το πρωτότυπο της ειδικής δήλωσης αφού βεβαιωθεί από το συμβολαιογράφο ότι δεν έγινε η μεταβίβαση.

Επίσης μπορεί να ακυρωθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου επί της ειδικής δήλωσης σε περίπτωση που κάποια στοιχεία δηλώθηκαν από παραδρομή λανθασμένα στην ειδική δήλωση κ εφόσον δεν έχει συνταχθεί ακόμα το συμβόλαιο με σκοπό την παραπέρα διόρθωση της ειδικής δήλωσης.

#### **5.12. ΕΙΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.-ΚΑΤΑΒΟΛΗ Φ.Π.Α.**

Με την ειδική δήλωση Φ.Π.Α. καταβάλλεται ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου που υπάγεται στο φόρο.

Ο Φ.Π.Α. ο οποίος καταβάλλεται με διπλότυπο είσπραξης, προκύπτει από τον Πίνακα 1 της 4<sup>ης</sup> σελίδας του εντύπου και το καταβληθέν ποσό μεταφέρεται στα προστιθέμενα ποσά της περιοδικής δήλωσης της τρέχουσας φορολογικής περιόδου προκειμένου να μην καταβληθεί δύο φορές, αφού θα έχει περιληφθεί στις εκροές της εν λόγω περιοδικής δήλωσης. Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής ης δήλωσης κοινοποιήθηκαν με την απόφαση ΠΟΛ. 1053/27.3.2006 και οι οδηγίες για τη συμπλήρωση και υποβολή της δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1070/4.5.2006.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

#### 6.1. ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

##### 6.1.1. Σκοπός

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό στοιχείο της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε μείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης δίνει οδηγίες ως προς τον προσδιορισμό του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

##### 6.1.2. Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, χρηματοοικονομικά μέσα και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγικότητα την ώρα της συγκομιδής.

##### 6.1.3. Αποτίμηση αποθεμάτων

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

##### 6.1.4. Ορισμοί

*-Αποθέματα*

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για πώληση και που έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

*-Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία*

Είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης αν αφαιρέσουμε το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και ο εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

*-Εύλογη αξία*

Είναι ο ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσεται ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.



### *-Κόστος αποθεμάτων*

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα φάση και κατάσταση.

### *-Κόστος αγοράς*

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, που επηρεάζουν άμεσα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται από τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

## **6.1.5. Τεχνικές αποτίμησης κόστους**



Για λόγους ευκολίας χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης κόστους, όπως η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπ' όψιν τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται από τις τρέχουσες συνθήκες.

Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπ' όψιν και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πώλησής του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

## **6.1.6. Αναγνώριση ως δαπάνη**

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον



τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

### 6.1.7. Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε.
- Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων.
- Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία μειωμένη από τα άμεσα κόστη πώλησης.
- Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου.
- Τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων.
- Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν οριστεί για την εξασφάλιση υποχρεώσεων.

## 6.2. ΔΛΠ 11 «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ»

### 6.2.1. Σκοπός



Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική

παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

### 6.2.2. Πεδίο εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών. Επίσης αντικαθιστά το ΔΛΠ 11 *Λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων*, που εγκρίθηκε το 1978.

### 6.2.3. Ορισμοί

#### *-Σύμβαση κατασκευής*



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

#### *-Σύμβαση σταθερού τιμήματος*

Είναι μια σύμβαση κατασκευής, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε ένα συμβατικό σταθερό τίμημα ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

#### *-Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους*

Είναι μία σύμβαση κατασκευής κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

### 6.2.4. Ομαδοποιημένες και διασπασμένες συμβάσεις κατασκευής έργων

Οι κανόνες αυτού του Προτύπου συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής έργου. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αναγκαίο να γίνει εφαρμογή του Προτύπου για κάθε έναν από τους επιμέρους τομείς μιας απλής σύμβασης ή συνολικά για μια ομάδα συμβάσεων, ώστε να παρουσιάζεται η ουσία μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.

Όταν μια σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο,
- κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, και
- το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευθούν.

Μία ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη είτε με περισσότερους, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο,
- οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεμένες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, και
- οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.

Μια σύμβαση μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:

- το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση ή
- η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

#### **6.2.5. Έσοδο συμβάσεων**

Το έσοδο συμβάσεων θα περιλαμβάνει:

- το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση και
- τις τροποποιήσεις του συμβατικού έργου, τις αξιώσεις και τα κίνητρα στον βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο και εφόσον μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Το συμβατικό έσοδο υπολογίζεται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Η μέτρηση αυτή επηρεάζεται από μια ποικιλία αβεβαιοτήτων, οι οποίες εξαρτώνται από την έκβαση μελλοντικών γεγονότων. Οι εκτιμήσεις συχνά χρειάζεται να αναθεωρούνται με βάση τα γεγονότα και την επίλυση των αβεβαιοτήτων. Συνεπώς, το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να αυξάνεται ή να μειώνεται από τη μία περίοδο στην άλλη.

#### **6.2.6. Κόστος συμβάσεων**

Το κόστος συμβάσεων θα περιλαμβάνει:

- τις δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση
- τις δαπάνες που είναι καταλογιστέες στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστούν στη σύμβαση κατασκευής και
- όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

Το κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνει:

- το άμεσο κόστος εργασίας, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης
- το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή
- τις αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης
- το κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής
- το κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού

- το κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέεται άμεσα με τη σύμβαση
- το εκτιμώμενο κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που περιλαμβάνει και το αναμενόμενο κόστος των εγγυήσεων και
- τις αξιώσεις τρίτων.

Τα προαναφερόμενα στοιχεία του κόστους μπορεί να μειώνονται από τυχόν έσοδα που δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, όπως έσοδα από την πώληση πλεονάζοντος υλικού και μηχανημάτων και εξοπλισμού στο τέλος της σύμβασης.

Τα στοιχεία του κόστους που μπορεί να καταλογίζονται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορούν να επιμεριστούν σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν ασφάλιστρα, κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δε συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση και τέλος γενικά έξοδα κατασκευαστών.

### **6.2.7. Αναγνώριση εσόδων και εξόδων συμβάσεων**

Όταν η έκβαση μιας «σύμβασης κατασκευής» μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και έξοδα που συνδέονται με τη σύμβαση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Στην περίπτωση της «σύμβασης σταθερού τιμήματος» το αποτέλεσμα σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισέλθουν στην οικονομική οντότητα
- τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα και
- οι δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να μετρηθούν αξιόπιστα, ώστε το πραγματικό συμβατικό έξοδο που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στην περίπτωση της «σύμβασης κόστους πλέον κέρδους» το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισέλθουν στην οικονομική οντότητα και
- τα συμβατικά έξοδα που θα επιρριφθούν στο έργο, μπορεί να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να μετρηθούν αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν τα έξοδα αυτά είναι ανακτήσιμα ή όχι.

Η αναγνώριση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως «μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης». Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το συμβατικό έσοδο αντικρίζεται με τα συμβατικά έξοδα που διενεργήθηκαν μέχρι το συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με αποτέλεσμα να καταχωρίζεται το έσοδο, τα έξοδα και το κέρδος που αναλογούν στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση ως προς την έκταση της συμβατικής δραστηριότητας και επίδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας σύμβασης, συχνά συμβαίνει να μην είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης. Παρ' όλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανό ότι η οικονομική οντότητα θα ανακτήσει το συμβατικό έξοδο που έχει πραγματοποιηθεί. Συνεπώς, το συμβατικό έσοδο αναγνωρίζεται μόνο κατά την έκταση που τα

υφιστάμενα έξοδα αναμένεται να ανακτηθούν. Όταν το αποτέλεσμα της σύμβασης δε μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα κέρδος δεν αναγνωρίζεται. Όμως, ακόμα και αν το αποτέλεσμα της σύμβασης δε μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μπορεί να αναμένεται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί τα συνολικά συμβατικά έσοδα. Στις περιπτώσεις αυτές, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνολικού συμβατικού κόστους επί του συνολικού συμβατικού εσόδου του έργου, λογίζεται αμέσως στα έξοδα.

#### **6.2.8. Αναγνώριση αναμενόμενων ζημιών**

Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία θα βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

- το αν έχει ξεκινήσει το έργο σύμβασης
- το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας ή
- το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μεμονωμένη σύμβαση κατασκευής.

#### **6.2.9. Γνωστοποιήσεις**

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- το ποσό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στα έσοδα της περιόδου,
- τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στην περίοδο και
- τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

Επίσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις συμβάσεις που εκτελούνται:

- το άθροισμα των πραγματοποιηθέντων εξόδων και των κερδών που αναγνωρίστηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή
- το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και
- το ποσό των παρακρατήσεων.

### **6.3. ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ»**

#### **6.3.1. Σκοπός**

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

### 6.3.2 Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- **πώληση αγαθών.** Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η οικονομική οντότητα, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από έναν λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.

- **παροχή υπηρεσιών.** Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα ενός συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με συμβάσεις κατασκευής, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις δεν εξετάζονται από αυτό το Πρότυπο, αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής.

- **την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.** Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

- οτόκοι — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην οικονομική οντότητα

- οδικαιώματα — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού και

- ομερίσματα — διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

### 6.3.3. Ορισμοί

#### *-Έσοδο*

Είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελημάτων, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους

#### *-Εύλογη αξία*

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

### 6.3.4. Επιμέτρηση του εσόδου



Το έσοδο θα μετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η οικονομική οντότητα. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, το ανάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως ανάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, με τη χρήση τεκμαρτού επιτοκίου. Το τεκμαρτό επιτόκιο προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με παρόμοια πιστωτική διαβάθμιση ή
- με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Τέλος, όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δεν θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το γάλα, όπου οι προμηθευτές δίδουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή. Όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Το έσοδο υπολογίζεται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν, προσαρμοσμένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν δεν μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα, το έσοδο υπολογίζεται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοσμένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

### 6.3.5. Αναγνώριση της συναλλαγής

Τα κριτήρια αναγνώρισης σε αυτό το Πρότυπο, συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε συναλλαγή. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται τα κριτήρια αναγνώρισης στα κατ' είδος αναγνωρίσιμα συνθετικά στοιχεία μιας ενιαίας συναλλαγής, ώστε να απεικονίζεται η ουσία της συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μεταγενέστερα, το ποσό αυτό εγγράφεται σε μεταβατικό λογαριασμό και αναγνωρίζεται στα έσοδα της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αντίθετα, τα κριτήρια αναγνώρισης εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερες συναλλαγές μαζί, όταν συνδέονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το εμπορικό αποτέλεσμα δεν μπορεί να γίνει αντιληπτό χωρίς αναδρομή σε ολόκληρη τη σειρά των συναλλαγών. Για παράδειγμα, μια οικονομική

οντότητα μπορεί να πωλήσει εμπορεύματα και, την ίδια στιγμή, να συνάπτει ξεχωριστή συμφωνία να αγοράσει πάλι τα εμπορεύματα σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αναιρώντας έτσι το ουσιαστικό αποτέλεσμα της συναλλαγής. Σε αυτήν την περίπτωση, οι δύο συναλλαγές αντιμετωπίζονται μαζί.

### 6.3.6. Πώληση αγαθών

Το έσοδο από πώληση αγαθών θα αναγνωρίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

- η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών
- η οικονομική οντότητα δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο επί των πωληθέντων αγαθών
- το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Η εκτίμηση του αν μια οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες λιανικές πωλήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.

Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο. Για παράδειγμα, ένας πωλητής μπορεί να κρατήσει το νομικό τίτλο των αγαθών, μόνο για να εξασφαλίσει την είσπραξη του οφειλόμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, αν η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και αναγνωρίζεται έσοδο. Ένα άλλο παράδειγμα μιας οικονομικής οντότητας που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μία λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δεν μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές αναγνωρίζεται κατά το χρόνο της πώλησης, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, αναγνωρίζοντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους σχετικούς παράγοντες.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται μόνο όταν πιθανολογείται ότι θα εισέλθουν στην οικονομική οντότητα τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου βεβαιωθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι μια αλλοδαπή κρατική αρχή θα χορηγήσει άδεια για να δεχτεί το αντάλλαγμα από μια πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και λογίζεται το έσοδο. Όμως, όταν υπάρχει αμφιβολία για την είσπραξη ενός ποσού, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, αναγνωρίζεται ως έξοδο, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που αναγνωρίστηκε αρχικά.



### 6.3.7. Παροχή υπηρεσιών

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η αναγνώριση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή θα γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα
- το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία και
- οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και εκείνες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

### 6.3.8. Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, που δίνουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα, θα αναγνωρίζεται όταν:

- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και
- το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

## 6.4. ΔΛΠ 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»

### 6.4.1. Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

### 6.4.2. Πεδίο εφαρμογής



Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Επίσης ισχύει για την επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης, που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα, που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

### 6.4.3. Ορισμοί

#### - Λογιστική αξία

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

#### - Κόστος

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ.

#### - Εύλογη αξία

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

#### - Επένδυση σε ακίνητα

Είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτήρια ή μέρη κτηρίων ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο.

#### - Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

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

### 6.4.4. Αναγνώριση

Η επένδυση σε ακίνητα θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισέλθουν στην οικονομική οντότητα και
- το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

Επίσης η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Αντιθέτως, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

Τέλος κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα, το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

#### **6.4.5. Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση**

Η οικονομική οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε τη μέθοδο του κόστους και θα εφαρμόζει αυτήν την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

##### *- Μέθοδος εύλογης αξίας*

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να επιμετρά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Σύμφωνα με τον ορισμό της, η εύλογη αξία ρητώς αποκλείει μια εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίνονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με τη πώληση. Επίσης ο προσδιορισμός της δεν υπολογίζει καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής που μπορεί να βαρύνουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.

Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε «μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς». Στο πλαίσιο αυτό, «καλώς πληροφορημένα μέρη» εννοούνται τόσο ο πρόθυμος αγοραστής όσο και ο πρόθυμος πωλητής που είναι αρκετά καλά πληροφορημένοι για τη φύση και τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε ακίνητα, τις πραγματικές και πιθανές χρήσεις του και τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ένας πρόθυμος αγοραστής παρακινείται, αλλά δεν υποχρεούται να αγοράσει. Ο υποτιθέμενος αγοραστής δεν θα πλήρωνε μια υψηλότερη τιμή απ' ότι θα απαιτούσε μια αγορά που αποτελείται από καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές.

Ένας πρόθυμος πωλητής δεν είναι ούτε πρόθυμος ούτε εξαναγκασμένος πωλητής, προετοιμασμένος να πωλήσει σε οποιαδήποτε τιμή, ούτε είναι προετοιμασμένος να αναμένει μια τιμή που δεν θεωρείται εύλογη βάσει των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Ο πρόθυμος πωλητής παρακινείται να πουλήσει την επένδυση σε ακίνητα με τους όρους της αγοράς στην καλύτερη τιμή προσφοράς. Οι αντικειμενικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα δεν αποτελούν μέρος αυτού του όρου, γιατί ο πρόθυμος πωλητής είναι ένας υποθετικός ιδιοκτήτης (π.χ. ένα πρόθυμος πωλητής δεν θα υπολόγιζε τις ιδιαίτερες φορολογικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα).

Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίνεται από τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο, στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και που υπόκειται σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Η οικονομική οντότητα φροντίζει να εξακριβώνει κάθε διαφορά στη φύση, τοποθεσία ή κατάσταση του ακινήτου ή στους συμβατικούς όρους των μισθώσεων και άλλων συμβολαίων που αφορούν το ακίνητο.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά μια επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή ύστερα από μια αλλαγή στη χρήση) υπάρχει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μιας απλής εκτίμησης της εύλογης αξίας να αναιρείται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δεν θα προσδιοριστεί με αξιοπιστία πάνω σε μια συνεχή βάση.

##### *- Μέθοδος κόστους*

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για αυτήν τη μέθοδο, εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες». Επενδύσεις σε ακίνητα, που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) θα μετρώνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

#### 6.4.6. Μεταφορές

Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μια μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:

- την έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μια μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο
- την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μια μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα
- το πέρας της ιδιοχρήσης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μια μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα
- την έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μια μεταφορά από αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα ή
- το πέρας της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μια μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση (καλυπτόμενη από ΔΛΠ 16) σε επένδυση σε ακίνητα.

#### 6.4.7. Γνωστοποιήσεις

- Μέθοδος εύλογης αξίας και μέθοδος κόστους

Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οικονομική οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους
- αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, αν και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων
- αν η κατάταξη είναι δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης
- τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή βασιζόταν περισσότερο σε άλλους

παράγοντες (που η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς

- την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μια εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται
- το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:

i) έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,

ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιουργήσε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου και

iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δεν δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου

iv) η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας

- την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης
- συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

#### - Μέθοδος εύλογης αξίας

Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από πιο πάνω, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει επίσης να γνωστοποιεί μια συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

- προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου
- προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων
- τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις
- καθαρά κέρδη ή ζημίες από προσαρμογές της εύλογης αξίας
- τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας
- μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και
- άλλες μεταβολές.

Όταν η εκτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα προσαρμόζεται σε σημαντικό βαθμό για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για την αποφυγή διπλού λογισμού περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί

συμφωνίες μεταξύ της εκτίμησης και της προσαρμοσμένης εκτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης δέσμευσης μίσθωσης που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε σημαντική προσαρμογή.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- «Πρακτικός οδηγός τεχνικών επιχειρήσεων», Κορομηλάς Γιώργος, Tax advisors (2010)
- «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», Δημήτρης Σταματόπουλος (2013)
- «Λογιστική- Κοστολόγηση και Φορολογία Εργασιών Τέλους Χρήσης», Δρ Κριαράς Ευστάθιος (2013)
- «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του Ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του <Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών> », Υπουργείο Οικονομικών, Γεν. Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
- «Πρακτικές λύσεις Φορολογίας και Λογιστικής», Νίκος Σγουρινάκης και Βαγγέλης Μιχελινάκης
- «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές από τα Ελληνικά», Δ. Ντζανάτος (2008)
- «Συνοπτικός Οδηγός σχετικά με το Φ.Π.Α. στα ακίνητα, Γενική γραμματεία φορολογικών και τελωνειακών θεμάτων», Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών
- «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Δ. Σταματόπουλος και Α. Καραβοκύρης
- «Ακίνητα 2008», Ι. Μίχος, Ι. Κουτκουδάκης, Π. Ντινούδης
- «Φορολογικός οδηγός οικονομικού έτους 2008 Τεχνικών Επιχειρήσεων», Γιώργος Κορομηλάς
- «Φ.Π.Α. – Δηλώσεις», Δημήτρης Καραγιάννης, Ιωάννης Καραγιάννης και Αικατερίνη Καραγιάννη
- «Ο Ελληνικός Κατασκευαστικός Κλάδος», 2011
- Δημοσιεύσεις και άρθρα από την εφημερίδα «ΤΟ ΒΗΜΑ»
- Δημοσιεύσεις από Real-Estate
- Θέματα Taxheaven: Κόμβος Λογιστικής και Φορολογικής Ενημέρωσης, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)



