

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ



**«ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ»
ΕΙΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ
ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ &
ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΤΟΥΣ**



Μπάκουλας Δημήτριος ΑΜ:6574

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Δοξαστάκη

Κάλλια

Μάιος 2013

Αθήνα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

«ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ & ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΟΡΩΝ»

- 1.1. Τεχνικές Επιχειρήσεις και Διάκρισή τους σελ. 8
- 1.2. Τεχνικά Έργα και Διάκρισή τους σελ. 8
- 1.3. Εργολαβία ή Σύμβαση Έργου σελ. 9
- 1.4. Εργοδότης σελ. 9
- 1.5. Εργολάβος ή Εργολήπτης σελ. 9
- 1.6. Ανάδοχος Εργολήπτης ή Ανάδοχος Έργου. σελ. 10
- 1.7. Υπεργολαβία σελ. 10
- 1.8. Κοινοπραξία Τεχνικού Έργου σελ. 10
- 1.9. Νομικά Πρόσωπα σελ. 11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

- 2.1. Φορολογία Εισοδήματος Τεχνικών Επιχειρήσεων μέχρι και 31-12-2006
- 2.1.1. Οικοδομικές Επιχειρήσεις σελ. 13
- 2.1.2. Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Δημοσίων Τεχνικών Έργων. σελ. 15
- 2.1.3. Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων .σελ. 15
- 2.1.4. Επιβολή Κυρώσεων Στις Τεχνικές Επιχειρήσεις σελ. 16

2.1.5. Φορολογικές Διαρρυθμίσεις στα Φορολογητέα Κέρδη Τεχνικών Επιχειρήσεων από την χρήση 1997.σελ. 16	σελ. 16
2.1.6. Αλλαγές από 1/1/2002~31/12/2006 στην Φορολογία Εισοδήματος Τεχνικών Επιχειρήσεων που έχουν τη μορφή Νομικού Προσώπου του άρθρου 101, παρ.1 Ν.2238/1994σελ. 18	σελ. 18
2.1.7. Καθαρά Κέρδη Οικοδομικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων του άρθρου 101, παρ.1 Ν.2238/94, από Μη Αποπερατωμένες Οικοδομέςσελ. 20	σελ. 20
2.1.8. Διατάξεις ΚΒΣ μέχρι και 31/12/1006σελ. 20	σελ. 20
2.2. Φορολογία Εισοδήματος Τεχνικών Επιχειρήσεων από 1/1/2007 και μετά	
2.2.1. Οικοδομικές Επιχειρήσειςσελ. 26	σελ. 26
2.2.2. Τι ισχύει για τις Ημιτελείς Οικοδομέςσελ. 27	σελ. 27
2.2.3. Επιβολή Κυρώσεων Στις Οικοδομικές Επιχειρήσειςσελ. 27	σελ. 27
2.2.4. Τεχνικές - Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Ιδιωτικών και Δημοσίων Έργωνσελ. 28	σελ. 28
2.2.5. Ισχύουσες από 1/1/07 Διατάξεις ΚΒΣ για τις Τεχνικές Επιχειρήσεις .σελ. 29	σελ. 29
2.2.6. Παραδείγματα Εφαρμογής Τεχνικών Επιχειρήσεωνσελ. 32	σελ. 32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

«ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ»

3.1. Επιβολή Φόρου Αυτόματου Υπερτιμήματος Και Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων Στις Μεταβιβάσεις Ακινήτων Από 1/1/2006~22/4/2010

3.1.1. Φόρος Αυτόματου Υπερτιμήματος στις Μεταβιβάσεις Ακινήτωνσελ. 35	σελ. 35
3.1.2. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος περιλαμβάνονταισελ.36	σελ.36
3.1.3. Δεν υπάγονται σε Φόρο Αυτομάτου Υπερτιμήματοςσελ. 37	σελ. 37

3.1.4. Απαλλαγές από Φόρο Αυτόματου Υπερτιμήματος	σελ.38
3.1.5. Φορολογικοί Συντελεστές ΦΑΥ	σελ. 40
3.1.6. Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων	σελ. 41
3.2. Νεόδμητα Ακίνητα	
3.2.1. Επιβολή ΦΠΑ στις μεταβιβάσεις νεόδμητων ακινήτων από 1/1/2006 .	σελ. 44
3.2.2. Προϋποθέσεις Υπαγωγής Παράδοσης Νεόδμητων Ακινήτων σε ΦΠΑ και Φορολογητέες πράξεις	σελ. 48
3.2.3. Προϋποθέσεις Υπαγωγής στην Εξαίρεση Επιβολής ΦΠΑ	σελ. 50
3.2.4. Γένεση Φορολογικής Υποχρέωσης	σελ. 52
3.2.5. Απαλλαγές από τον ΦΠΑ	σελ. 53
3.3. Αντιπαροχή	
3.3.1. Ορισμός Αντιπαροχής	σελ. 54
3.3.2. Κατανομή Κόστους Ανέγερσης	σελ. 55
3.3.3. Έξοδα που Επιβαρύνουν τον Κατασκευαστή και τον Ιδιώτη	σελ. 56
3.4. Αυτοπαράδοση	
3.4.1. Ορισμός και Περιπτώσεις Αυτοπαράδοσης	σελ. 62
3.5. Τήρηση Θεωρημένου Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών Και Έκδοση Θεωρημένου Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων	
3.5.1. Τήρηση Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών	σελ. 63
3.5.2. Έκδοση Στοιχείου «Παράδοση Κτισμάτων»	σελ. 68
3.6. Λογαριασμοί Παρακολούθησης ΦΠΑ	σελ. 68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

«ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΑΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ ΚΑΙ ΔΛΠ 11»

- 4.1.** Μακροχρόνια Τεχνικά Έργασελ. 74
- 4.2.** Λογιστικές Εγγραφές.....σελ. 75
- 4.3.** Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11σελ. 76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

«ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»

- 5.1.** Λογαριασμοί Γ.Λ.Σ. στους οποίους καταχωρούνται ορισμένα Ειδικής Φύσεως Εξοδα Τεχνικών Εταιριών (Γνωμ.ΕΣΥΛ 252/2244/1995).σελ. 92
- 5.2.** Τρόπος τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής από Τεχνικές Επιχειρήσεις (Γνωμ.ΣΛΟΤ 1/313/10.11.2003).σελ. 94

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

«ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΖΗΜΙΕΣ»

- 6.1.** Εκτέλεση Τεχνικού Έργου Μέσω Κοινοπραξίαςσελ. 101
- 6.2.** Σχηματισμός Πρόβλεψης Για Ζημιά Από Συμμετοχή Σε Κοινοπραξία Εκτελέσεως Τεχνικών Έργωνσελ. 114

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην ακόλουθη εργασία, αναλύονται λεπτομερώς οι έννοιες των τεχνικών επιχειρήσεων και τα θέματα που προκύπτουν από τους εκάστοτε νόμους (παλιές και νέες διατάξεις) που τις διέπουν, λόγω της ιδιομορφίας εκτέλεσής τους, είτε πρόκειται για κυρίως τεχνικές επιχειρήσεις, είτε για οικοδομικές επιχειρήσεις, είτε για περιπτώσεις κοινοπραξιών τους.

Θα συναντήσουμε τις διατάξεις των εκάστοτε νόμων που καθόριζαν και καθορίζουν τα θέματα περί μεταβιβάσεως νεόδμητων και μη ακινήτων καθώς και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές ενώ γίνεται και ανάλυση των λογαριασμών (συμπεριλαμβανομένης της αναλυτικής λογιστικής) στους οποίους παρακολουθούνται οι ειδικής φύσεως ανάγκες των τεχνικών επιχειρήσεων.

Επίσης, γίνεται ανάλυση του Δ.Λ.Π 11, που σχετίζεται με την αποπεράτωση των μακροχρόνιας κατασκευαστικής διάρκειας τεχνικών έργων, με αποτέλεσμα η μελέτη όλων των παραπάνω, σε συνδυασμό με την ύπαρξη παραδειγμάτων και ασκήσεων, να μας δώσει μια σαφή εικόνα της φύσεως, του χαρακτήρα αλλά και των χειρισμών που απαιτούν τα τεχνικά έργα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ & ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΟΡΩΝ

1.1. Τεχνικές Επιχειρήσεις και Διάκρισή τους

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

- **Οικοδομικές Επιχειρήσεις**, που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών (αυτοτελών οικοδομών/πολυκατοικιών, διαμερισμάτων, καταστημάτων κ.α.), είτε με ανάθεση των οικοδομικών εργασιών σε εργολάβους για λογαριασμό τους, είτε με απευθείας ανέγερση των οικοδομών από τις ίδιες.

Οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να διακρίνονται από τις επιχειρήσεις αγοραπωλησίας έτοιμων ή άλλων οικοδομών γιατί τότε δεν θεωρούνται οικοδομικές επιχειρήσεις αλλά εμπορικές με αποτέλεσμα να φορολογούνται και ως τέτοιες.

- **Κυρίως Τεχνικές Επιχειρήσεις**, που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, συμπεριλαμβανομένων και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

1.2. Τεχνικά Έργα και Διάκρισή τους

Ως τεχνικά έργα νοούνται οι πάσης φύσεως τεχνικές κατασκευές προς εξυπηρέτηση των αναγκών της σύγχρονης κοινωνίας, όπως είναι για παράδειγμα: τα έργα οδοποιίας, αεροδρομίων, σιδηροδρόμων, γεφυροποιίας, υδρεύσεως, αποχετεύσεως, τα λιμενικά έργα κ.α.

Σε αυτά περιλαμβάνονται και τα οικοδομικά έργα, όπως η ανέγερση οικοδομών αλλά και οι εργολαβικές εργασίες κατασκευής τους, όπως οι κατεδαφίσεις, οι εκσκαφές θεμελίων, οι πλακοστρώσεις, οι λιθοδομές, οι κατασκευές μπετόν αρμέ κ.α. που έχουν ως αποτέλεσμα την δημιουργία συστατικών μερών του ακινήτου.

Επίσης περιλαμβάνεται και η εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Τα τεχνικά έργα διακρίνονται σε **Δημόσια Τεχνικά Έργα** και **Ιδιωτικά Τεχνικά Έργα**, σύμφωνα με τα παρακάτω:

- Τα τεχνικά έργα προς το Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας αλλά και προς τα Ν.Π.Δ.Δ, χαρακτηρίζονται ως **Δημόσια τεχνικά έργα**.

Αναλυτικότερα και σύμφωνα με την νομοθεσία κατασκευής δημοσίων έργων, ως Δημόσια τεχνικά έργα καλούνται τα έργα υποδομής της χώρας που καλύπτουν βασικές ανάγκες του κοινωνικού συνόλου, συμβάλλουν στην ανάπτυξη των παραγωγικών δυνατοτήτων, στην αύξηση του εθνικού προϊόντος, στην ασφάλεια της χώρας και γενικά αποσκοπούν στην βελτίωση της ποιότητας ζωής του λαού, εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο της κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης της χώρας και υλοποιούν επιλογές του Δημοκρατικού προγραμματισμού.

Εργοδότης του Δημοσίου Τεχνικού Έργου είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο του Δημοσίου Τομέα για λογαριασμό του οποίου καταρτίζεται η σύμβαση ή κατασκευάζεται το τεχνικό έργο, ενώ *φορέας κατασκευής* είναι η αρμόδια Δημόσια Αρχή ή Υπηρεσία που έχει την ευθύνη υλοποίησης του έργου.

- Ως **Ιδιωτικά Τεχνικά Έργα**, χαρακτηρίζονται τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται για λογαριασμό ιδιωτών όπως τα οικοδομικά τεχνικά έργα, οι ηλεκτρολογικές και μηχανολογικές εγκαταστάσεις κ.α.

1.3. Εργολαβία ή Σύμβαση Έργου: Είναι η γραπτή αμοτεροβαρής σύμβαση, με την οποία ο εργολάβος υποχρεούται να εκτελέσει το συμφωνηθέν έργο και ο εργοδότης να καταβάλει τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

1.4. Εργοδότης: Είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αναθέτει με σύμβαση, σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που καλείται εργολάβος, την εκτέλεση ορισμένου έργου έναντι συμφωνηθείσης αμοιβής.

1.5. Εργολάβος ή Εργολήπτης: Είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει ως κύρια επαγγελματική απασχόλησή του την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων και το οποίο με σύμβαση έργου αναλαμβάνει την υποχρέωση να εκτελέσει το συμφωνηθέν έργο έναντι συμφωνηθείσης αμοιβής.

1.6. Ανάδοχος Εργολήπτης ή Ανάδοχος Έργου: Είναι η εργοληπτική επιχείρηση στην οποία έχει ανατεθεί με σύμβαση η κατασκευή ορισμένου έργου.

Οι **εργοληπτικές επιχειρήσεις** μπορεί να είναι ημεδαπές επιχειρήσεις (ατομικές ή εταιρικές οποιασδήποτε νομικής μορφής ή συνεταιρισμοί), που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο Εργοληπτικών Επιχειρήσεων και στην αντίστοιχη με το έργο κατηγορία και τάξη εγγραφής καθώς και εργοληπτικές επιχειρήσεις Κρατών-Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

1.7. Υπεργολαβία: Είναι η σύμβαση με την οποία ο εργολάβος που έχει αναλάβει να εκτελέσει το έργο, αναθέτει την εκτέλεσή ολόκληρου του έργου ή τμήματος αυτού σε άλλο εργολάβο που ονομάζεται υπεργολάβος, έναντι ορισμένης αμοιβής.

Σε αυτή την περίπτωση όμως, της υπεργολαβίας, θέση εργοδότη έναντι του υπεργολάβου, έχει ο εργολάβος και ο αρχικός εργοδότης δεν έχει κανένα νομικό δεσμό με τον υπεργολάβο.

1.8. Κοινοπραξία Τεχνικού Έργου: Είναι η σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων τεχνικών επιχειρήσεων, οι οποίες αναλαμβάνουν από κοινού την εκτέλεση ορισμένου τεχνικού έργου (Δημόσιου ή Ιδιωτικού) αλλά διατηρούν την επιχειρηματική τους αυτοτέλεια και κατασκευάζουν το αναληφθέν τεχνικό έργο μέσω της κοινοπραξίας που για τον σκοπό αυτό δραστηριοποιείται αυτοτελώς και τηρεί δικά της λογιστικά βιβλία.

Ιδρύεται μεταξύ διαφορετικών επιχειρηματιών για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού και όχι για τη δημιουργία μόνιμης δραστηριότητας, δεν είναι νομικό πρόσωπο και τα μέλη της μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

Η κοινοπραξία θεωρείται επιτηδευματίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της και τα μέλη της είναι διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.

γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην

Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης, δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών:

- α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο.
- β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων.
- γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών.
- δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων.
- ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

Η επωνυμία της κοινοπραξίας, απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ' αυτών και τη φράση "και Σία".

Επίσης ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν και οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Δεν απαιτείται καταβολή κεφαλαίου για την σύστασή της, εφόσον το επιθυμεί, αφού σχεδόν πάντα χρησιμοποιεί τα παραγωγικά μέσα των κοινοπρακτούντων μελών της, τα οποία και χρηματοδοτούν την κοινοπραξία για την επίτευξη του κοινού σκοπού.

Τα μέλη της, ευθύνονται εις ολόκληρον έναντι του κυρίου του έργου ή του φορέα κατασκευής για το σύνολο του έργου, μετά την αποπεράτωση του οποίου η κοινοπραξία παύει να υφίσταται.

1.9. Νομικά Πρόσωπα: Είναι η ένωση προσώπων που επιδιώκουν/εξυπηρετούν ορισμένο σκοπό και έχουν αποκτήσει νομική προσωπικότητα.

Τα νομικά πρόσωπα, ανάλογα με τον σκοπό που επιδιώκουν διακρίνονται στις δύο παρακάτω κατηγορίες:

- **Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου**, καλούνται αυτά που ασκούν δημόσιο σκοπό και ιδρύονται με πράξη της πολιτείας για την εξυπηρέτηση δημοσίου σκοπού.

Σε αυτά συμπεριλαμβάνονται το Κράτος, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα (ΑΕΙ, ΤΕΙ) κ.α.

Εδώ δεν ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού που καθιερώνεται για τα Ν.Π.Ι.Δ.

- **Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου**, είναι εκείνα που ιδρύονται και λειτουργούν κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου και αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, ο οποίος προσδιορίζεται από τους ίδιους τους ιδιώτες.

Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου διακρίνονται περαιτέρω σε νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου, που ρυθμίζονται δηλαδή από τον αστικό κώδικα (σωματεία, ιδρύματα) και σε νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου, τα οποία αναπτύσσουν κερδοσκοπική δραστηριότητα, όπως οι Ο.Ε, Ε.Ε, Ε.Π.Ε, Α.Ε, και οι συναιτερισμοί.

Να σημειωθεί ότι ο νομοθέτης, καθιερώνει την αρχή του κλειστού αριθμού νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, δηλαδή ο ιδιώτης δεν μπορεί παρά να ιδρύσει ένα από τα νομικά πρόσωπα που αναγνωρίζει ο νόμος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Όπως είδαμε νωρίτερα στο Κεφάλαιο 1, οι τεχνικές επιχειρήσεις ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών τους, διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- **Οικοδομικές Επιχειρήσεις**
- **Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Δημοσίων Τεχνικών Έργων**
- **Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων**

Για καθε μία από τις παραπάνω κατηγορίες τεχνικών επιχειρήσεων και σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία όπως θα δούμε παρακάτω, προβλέπεται και ειδικός τρόπος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων τους καθώς και ειδικοί συντελεστές προσδιορισμού των καθαρών κερδών τους.

2.1. Φορολογία Εισοδήματος Τεχνικών Επιχειρήσεων μέχρι και 31-12-2006

Με τις διατάξεις του άρθρου 34, Ν.2238/1994, τα φορολογητέα κέρδη των τεχνικών επιχειρήσεων και των κοινοπραξιών τους, υπολογίζονταν τεκμαρτώ, με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, τα οποία και προσδιορίζονταν σύμφωνα με τα παρακάτω.

2.1.1. Οικοδομικές Επιχειρήσεις

- Ως **ακαθάριστα έσοδα των οικοδομικών επιχειρήσεων**, λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών ,διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 Ν. 1249/1982 περί «Προσδιορισμού Αξίας Ακινήτων», όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων.

1. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 41, Ν.1249/1982, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, οι οποίες

είναι προκαθορισμένες κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ'είδος ακινήτου, όπως π.χ αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα κ.α.

2. Οι τιμές εκκίνησης, καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για παράδειγμα η ποιότητα κατασκευής και η παλαιότητα των διαμερισμάτων, η θέση του οικοδομικού τετραγώνου ή του ορόφου της πολυκατοικίας, η εμπορικότητα δρόμου για τα καταστήματα, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία κ.α.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

3. Για τις περιοχές δήμων ή κοινοτήτων, όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των οικοπέδων συμπίπτει με την αγοραία, η οποία και προσδιορίζεται με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων.

Έτσι, με την μέθοδο αυτή λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις με αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, από απαλλοτριώσεις ή από δικαστικές διανομές καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση του εκτιμητή, Οικονομικού Εφόρου, ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας (άρθρο 10 ενότητα Α' του ν. 2961/ 2001, παράγραφος 2 άρθρου 3 του α. ν. 1521/1950).

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε άλλο αποδεικτικό μέσο/στοιχείο.

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

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

- Τα **φορολογητέα κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων**, προσδιορίζονται τεκμαρτώσ, με την εφαρμογή συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

2.1.2. Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Δημοσίων Τεχνικών Έργων

- Ως **ακαθάριστα έσοδα** των εργοληπτικών επιχειρήσεων κατασκευής Δημοσίων Τεχνικών Έργων, λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα των πιστοποιούμενων επιμετρήσεων κατά τη διάρκεια της χρήσης, μειωμένα κατά τα παρακρατούμενα ποσά εγγυήσεως καλής εκτέλεσης, συνήθως το 10% το οποίο θεωρείται έσοδο της χρήσης που αποδίδεται η εγγύηση, τα οποία και φορολογούνται στη χρήση που εισπράχθηκαν.
- Τα **φορολογητέα κέρδη** των εργοληπτικών επιχειρήσεων κατασκευής Δημοσίων Τεχνικών Έργων, προσδιορίζονται τεκμαρτώσ με τη εφαρμογή συντελεστή 10% επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

2.1.3. Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων

- Ως **ακαθάριστο έσοδο** των εργοληπτικών επιχειρήσεων κατασκευής Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων με υλικά του εργολάβου, λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης ενώ εάν για την κατασκευή του έργου ο εργολάβος δεν χρησιμοποιήσει δικά του υλικά, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να υπολογίζεται η αξία των υλικών.

Ως αξία του εκτελεσθέντος έργου, θεωρείται η αξία των πιστοποιούμενων επιμετρήσεων χωρίς την αφαίρεση της παρακρατούμενης εγγύησης.

- Τα **φορολογητέα κέρδη** των εργοληπτικών επιχειρήσεων κατασκευής Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων, προσδιορίζονται τεκμαρτώσ με την εφαρμογή συντελεστών επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Οι συντελεστές κέρδους στην συγκεκριμένη περίπτωση όμως, διαφέρουν ανάλογα με τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα που εκτελούνται με υλικά του εργολάβου, εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα.

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα που εκτελούνται με υλικά που παρέχονται από τον φορέα ανάθεσης του έργου, χωρίς δηλαδή την γρησιμοποίηση υλικών του εργολάβου, εφαρμόζεται συντελεστής καθαρού κέρδους είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα.

2.1.4. Επιβολή Κυρώσεων Στις Τεχνικές Επιχειρήσεις

Σε περίπτωση που κάποια επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης που πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).

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

2.1.5. Φορολογικές Διαρρυθμίσεις στα Φορολογητέα Κέρδη Τεχνικών Επιχειρήσεων από την χρήση 1997.

Από την χρήση 1997 και έπειτα, βάση του άρθρου 7, Ν.2579/1998, στα παραπάνω τεκμαρτά φορολογητέα κέρδη πρόστιθενται και τα ακόλουθα ποσοστά πραγματικών λογιστικών κερδών:

α) Για τις (νομικά πρόσωπα άρθρου 2, παρ.4 Ν.2238/94) ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, κοινοπραξίες που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) καθώς και για τις ατομικές που τηρούσαν βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, υπήρχε προσαύξηση των ανωτέρω φορολογητέων τεκμαρτών κερδών ίση με 40% των πέραν αυτών πραγματικών λογιστικών κερδών.

β) Για τις Α.Ε, Ε.Π.Ε και συνεταιρισμούς, το 40% των αδιανέμητων καθαρών πραγματικών λογιστικών κερδών που απέμεναν και είχαν μεταφερθεί στον λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού 41.92.

Το ποσό που προκύπτει με την προσθήκη του ποσοστού αυτού στα τεκμαρτά φορολογητέα κέρδη, αποτελεί το ποσό των φορολογητέων κερδών που θα υπαχθεί σε φορολογία και το οποίο στη συνέχεια δύναται να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί.

Το απομένον, πέραν του πιο πάνω παρακρατούμενου 40% (περιπτώσεις α, β), υπόλοιπο φορολογητέων καθαρών κερδών που δεν φορολογούταν, μεταφερόταν στον λογαριασμό 41.92 «αφορολόγητα κέρδη, τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» και όποτε διανεμόταν ή κεφαλαιοποιούνταν, φορολογούνταν αυτοτελώς στο όνομα του νομικού προσώπου με τους ισχύοντες κάθε φορά συντελεστές, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων του.

γ) Από τις ανωτέρω α και β περιπτώσεις εξαιρούνταν (τα νομικά πρόσωπα άρθρου 2, παρ.4 Ν.2238/94): οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, κοινοπραξίες που πληρούν τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση 1.8 περί κοινοπραξιών του Κεφαλαίου 1 και που αντιστοιχούν στην παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992), των οποίων τα μέλη ήταν αποκλειστικά ημεδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα εκάστοτε νομικά πρόσωπα, φορολογούνταν μόνο με βάση τα τεκμαρτά κέρδη τους και τα πέραν αυτών πραγματικά λογιστικά κέρδη, κατανέμονταν στα μέλη τους Α.Ε, Ε.Π.Ε, εμφανίζονταν στους οικείους λογαριασμούς των βιβλίων των Α.Ε και Ε.Π.Ε και φορολογούνταν στο όνομά τους.

2.1.6. Αλλαγές από 1/1/2002~31/12/2006 στην Φορολογία Εισοδήματος Τεχνικών Επιχειρήσεων που έχουν τη μορφή Νομικού Προσώπου του άρθρου 101, παρ.1 Ν.2238/1994.

1. Μέχρι και την χρήση 2001, τα φορολογητέα κέρδη όλων των τεχνικών επιχειρήσεων, υπολογίζονταν πάντα τεκμαρτώς (εξωλογιστικά), βάση των διατάξεων του άρθρου 34 Ν.2238/94 ενώ τα πραγματικά λογιστικά κέρδη λαμβάνονταν υπόψη μόνο για τις προηγούμενες προσαυξήσεις των τεκμαρτών κερδών.

Με τις διατάξεις όμως της παρ.7 του άρθρου 7 του Ν.2940/2001, επήλθαν τροποποιήσεις στον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994, τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων.

2. Έτσι, από τη χρήση 2002, τα φορολογητέα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 101, παρ.1 Ν.2238/94 αλλά και των κοινοπραξιών τους, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις όπως αναπτύσσεται αμέσως παρακάτω:

➤ Από 1/1/2002~31/12/2006, παρατηρούμε ότι τα φορολογητέα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 101, παρ.1 του Ν.2238/94, που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικών έργων και την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών καθώς και των κοινοπραξιών τους, υπολογίζονται λογιστικώς, με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή με έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδά τους και όχι τεκμαρτώς, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.2238/94, ενώ για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων τους λαμβάνονται τα όσα μέχρι τώρα ίσχυαν, δηλαδή η αντικειμενική αξία των ανεγειρόμενων οικοδομών και τα εργολαβικά ανταλλάγματα για τα τεχνικά έργα.

Σε περίπτωση όμως μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τον ΚΒΣ, ακολουθούσε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αυτών.

3. Σε αυτή την κατηγορία νομικών προσώπων (άρθρο 101, παρ.1 του Ν.2238/94), ανήκουν οι ακόλουθες μορφές τεχνικών επιχειρήσεων και οι οποίες τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και Ε.Π.Ε.

β) Οι Δημόσιες και Δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα (μέσω άλλης κοινοπραξίας) τουλάχιστον μία από τις προαναφερόμενες μορφές τεχνικών επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των κοινοπραξιών στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή η ανέγερση οικοδομών.

στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.

4. Τα παραπάνω πρόσωπα υποχρεούνται να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, αναξερτήτως του ύψους των ακαθάριστων εσόδων τους, για τα έργα που με βάση τη σχετική σύμβαση αναλαμβάνουν (ο χρόνος δηλαδή για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών όσον αφορά τις τεχνικές επιχειρήσεις είναι η ημερομηνία υπογραφής της σχετικής σύμβασης ανάληψης του συγκεκριμένου έργου και όχι η ημερομηνία έναρξης εκτέλεσης αυτού) και για τις οικοδομές που αρχίζουν να ανεγείρουν από 1/1/2002 και μετά, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1143/30.4.2002.

5. Εάν τα πρόσωπα των ανωτέρω περιπτώσεων β, γ και δ του άρθρου 101 του Ν.2238/1994, ασκούν και άλλη δραστηριότητα και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, η υποχρέωση τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας, λόγω ανάληψης δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου ή έναρξης ανέγερσης οικοδομών από 1.1.2002 και μετά, αρχίζει με την ανάληψη του έργου ή την έναρξη της ανέγερσης κατά περίπτωση.

Με την περάτωση του έργου και την έκδοση του στοιχείου εσόδου, δυνατότητα τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας υπάρχει από την έναρξη της χρήσης εφόσον τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης δεν υπερέβησαν το όριο των ακαθάριστων εσόδων για ένταξη στη Γ' κατηγορία.

➤ Διευκρινίζεται ότι τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ως ακολούθως:

<u>Κατηγορίες βιβλίων</u>	<u>Όρια ακαθάριστων εσόδων</u>
Πρώτη	μέχρι και 150.000 ευρώ <
Δεύτερη (απλογραφικά)	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Τρίτη (διπλογραφικά)	άνω των 1.500.000 ευρώ

2.1.7. Καθαρά Κέρδη Οικοδομικών Επιχειρήσεων, Νομικών Προσώπων του άρθρου 101, παρ.1 Ν.2238/94, από Μη Αποπερατωμένες Οικοδομές.

1. Σε περίπτωση που η οικοδομική επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις, με υπογραφή οριστικών συμβολαίων πώλησης ανεγειρόμενων κτιρίων, διαμερισμάτων, γραφείων κ.α, πριν την αποπεράτωσή τους και ενώ πολλές φορές αυτά βρίσκονται ακόμη σε αρχικό στάδιο κατασκευής (εκσκαφές θεμελίων, μετά), τότε τα φορολογητέα κέρδη των χρήσεων που γίνονται με τέτοιες πωλήσεις, υπολογίζονται τεκμαρτώς (άρθρο 34,παρ.2 Ν.2238/1994) με εφαρμογή συντελεστή 15% επί της αντικειμενικής αξίας και βάση τις σχετικές δηλώσεις καταβάλλεται ο αναλογών φόρος εισοδήματος.

2. Στην χρήση που ολοκληρώνεται η κατασκευή της οικοδομής, προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (δηλαδή το κόστος ανέγερσης πωλημένων διαμερισμάτων, γραφείων κ.α, υπολογίζεται εσωλογιστικά) το οποίο και δηλώνεται.

Από τον αναλογούντα φόρο στο λογιστικό αποτέλεσμα, εκπίπτει ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τα δηλωθέντα σε προηγούμενες χρήσεις τεκμαρτά κέρδη, με την έκπτωση του φόρου να γίνεται εξωλογιστικά.

2.1.8. Διατάξεις ΚΒΣ μέχρι και 31/12/2006

α) Η κοινοπραξία επιτηδευματιών που αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, υποχρεούται να τηρεί δικά της βιβλία και στοιχεία.

β) Οι κοινοπραξίες ή άλλης μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων, εντάσσονται στην Γ' κατηγορία τήρησης βιβλίων από 1^η Ιανουαρίου '94, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.

γ) Ο κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ'ειδικό τρόπο, δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης. Η διάταξη αυτή όμως καταργήθηκε από 1/1/2003 και αντικαταστάθηκε με την ακόλουθη: *“για τις επιχειρήσεις ή τα έργα που φορολούνται κατ'ειδικό τρόπο, η*

υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης εξαντλείται με την παρακολούθηση των εσόδων στη γενική λογιστική σε υπολογαριασμούς ανά έργο”.

δ) Τα εργοτάξια κατασκευαστικών επιχειρήσεων δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος.

ε) Επίσης σύμφωνα με τις μέχρι 31/12/2006 ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ, οι τεχνικές επιχειρήσεις εντάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες τήρησης βιβλίων:

- Στην Γ' κατηγορία εντάσσονται οι τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 101 Ν.2238/94, που αναφέρθηκαν παραπάνω και οι οποίες είναι:
 - ✓ Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και Ε.Π.Ε.
 - ✓ Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
 - ✓ Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
 - ✓ Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
 - ✓ Οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα (μέσω άλλης κοινοπραξίας) τουλάχιστον μία από τις προαναφερόμενες μορφές τεχνικών επιχειρήσεων συμπεριλαμβανόμενων και των κοινοπραξιών στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή η ανέγερση οικοδομών.
 - ✓ Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.
- Στην Β' κατηγορία εντάσσονται οι παρακάτω τεχνικές επιχειρήσεις, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας:
 - ✓ Ατομικές Επιχειρήσεις
 - ✓ Προσωπικές Εταιρείες (Ο.Ε, Ε.Ε.)
 - ✓ Κοινωνίες και Αστικές εταιρίες (κερδοσκοπικές και μη)

- ✓ Κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχουν πρόσωπα του άρθρου 101 Ν.2238/1994

Άσκηση

«Φορολογία και κατανομή κερδών κοινοπραξίας»

Οι ομόρρυθμες τεχνικές επιχειρήσεις Α και Β συνιστούν κοινοπραξία για την εκτέλεση δημόσιου τεχνικού έργου, με την Α να συμμετέχει κατά 30% και η Β κατά 70%. Έστω ότι τα τεκμαρτά φορολογητέα κέρδη 100.000 ευρώ και τα πραγματικά 250.000 ευρώ και ο ισχύον φορολογικός συντελεστής είναι 35%.

ΛΥΣΗ

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στην θεωρία, έχουμε:

Αφού πρόκειται για νομικά πρόσωπα του άρθρου 2 της παραγράφου 4, Ν.2238/1994, θα υπάρχει προσαύξηση των φορολογητέων τεκμαρτών κερδών με το 40% των πέραν αυτών πραγματικών λογιστικών κερδών.

Τεκμαρτά κέρδη: 100.000 Πραγματικά κέρδη: 250.000

Προσαύξηση (250.000-100.000) =

$$\underline{= 150.000 * 40\% = 60.000 + (\text{πλέον})}$$

Φορολογητέα κέρδη = 160.000

Στα φορολογητέα πλέον κέρδη, εφαρμόζουμε τον φορολογικό συντελεστή 35%, ο οποίος και θα μας δώσει το ποσό του φόρου που θα εκπέσει από τα πραγματικά κέρδη:

Πραγματικά κέρδη = 250.000

$$\underline{\text{Φόρος } (160.000 * 35\%) = 56.000 - (\text{μείον})}$$

Υπόλοιπο πραγμ.κερδών = 194.000

«Κατανομή Κερδών»

	Τεκμαρτά Φορολογηθέντα Κέρδη	Πραγματικά Λογιστικά Κέρδη (προ φόρου)
<u>Σύνολα:</u>	160.000	250.000
<u>Κατανομή:</u> α) Αναλογία 30% Τεχν. Επιχ.Α	48.000	75.000
β) Αναλογία 70% Τεχν. Επιχ.Β	112.000	175.000

Από τα παραπάνω, θα καταχωρηθούν στα βιβλία των τεχνικών εταιρειών που συμμετέχουν στην κοινοπραξία, τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

«Για την Τεχνική Ομόρρυθμη Επιχείρηση Α, με αναλογία 30%»

Στον λογ.73 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών», θα μεταφερθούν τα αναλογούντα πραγματικά λογιστικά κέρδη 75.000, από τα οποία θα αφαιρέσουμε την αναλογία φορολογηθέντων κερδών ($160.000 * 30\% = 48.000$) και το υπόλοιπο ($75.000 - 48.000 = 27.000$) σε περίπτωση που δεν διανεμηθεί, θα μεταφερθεί στον λογ.41.92 «Αφορολόγητα Κέρδη Τεχνικών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων»

Αναλυτικότερα:

Τεχνική Ο.Ε. «Α»

- Μεταφορά στον λογ.73 αναλογούντων
πραγματικών λογ.κερδών = 75.000
- Αναλογία φορολογηθέντων κερδών ($160.000 * 30\%$) = 48.000 – (μείον)
- Υπόλοιπο που μεταφέρεται στον 41.92 = 27.000

«Για την Τεχνική Ομόρρυθμη Επιχείρηση Β, με αναλογία 70%»

Στον λογ.73 «Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών», θα μεταφερθούν τα αναλογούντα πραγματικά λογιστικά κέρδη 175.000, από τα οποία θα αφαιρέσουμε την αναλογία φορολογηθέντων κερδών ($160.000 * 70\% = 112.000$) και το υπόλοιπο ($175.000 - 112.000 = 63.000$) σε περίπτωση που δεν διανεμηθεί, θα μεταφερθεί στον λογ.41.92 «Αφορολόγητα Κέρδη Τεχνικών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων».

Αναλυτικότερα:

Τεχνική Ο.Ε. «Β»

- Μεταφορά στον λογ.73 αναλογούντων
πραγματικών λογ.κερδών = 175.000
- Αναλογία φορολογηθέντων κερδών ($160.000 * 70\%$) = 112.000 – (μείον)
- Υπόλοιπο που μεταφέρεται στον 41.92 = 63.000

«Φορολογηθέντα Κέρδη»

Στην συνέχεια αν για από τα φορολογηθέντα στην κοινοπραξία κέρδη (160.000), αφαιρέσουμε τον φόρο εισοδήματος στην κοινοπραξία 35%, τότε θα έχουμε το υπόλοιπο των φορολογηθέντων κερδών τα οποία αν δεν διανεμηθούν μπορούν να μεταφερθούν στον λογαριασμό 41.05 «Φορολογηθέν Αποθεματικό».

Αναλυτικά:

	Τεχνική Ο.Ε «Α»	Τεχνική Ο.Ε «Β»	Σύνολα
Φορολογηθέντα στην κοινοπραξία			
λογιστικά κέρδη =	48.000	112.000	160.000
- (μείον) φόρος εισοδήματος 35%			
στην κοινοπραξία =	16.800	39.200	56.000

Υπόλοιπο φορολογηθέντων κερδών = 31.200 72.800 104.000

Τα οποία αν δεν διανεμηθούν μπορούν να μεταφερθούν στον λογαριασμό 41.05

«Φορολογηθέν Αποθεματικό».

«Φορολογηθέντα και Αφορολόγητα Πραγματικά Κέρδη που Περιήλθαν στις

Συμμετέγουσες στην Κοινοπραξία Εταιρείες»

Τεχνική Ο.Ε. «Α» Τεχνική Ο.Ε. «Β»

- Φορολογηθέντα κέρδη που μεταφέρθηκαν στον λογ.41.05 = 31.200 72.800
 - Αφορολόγητα κέρδη που μεταφέρθηκαν στον λογ.41.92 = 27.000 63.000 + (πλέον)
- Σύνολο πραγματικών κερδών
που περιήλθαν στις Ο.Ε. «Α» & «Β» = 58.200 + 135.800 = 194.000,

ποσό που αντιστοιχεί στο υπόλοιπο πραγματικών κερδών κάτι που συναντήσαμε στην αρχή της άσκησης εφαρμόζοντας στα φορολογητέα κέρδη (κατόπιν προσαύξησης 40%), τον φορολογικό συντελεστή 35%, ο οποίος και μας έδωσε το ποσό του φόρου που αφαιρέθηκε από τα πραγματικά κέρδη.

Στο ποσό αυτό, αν προσθέσουμε και τον φόρο εισοδήματος στην κοινοπραξία, θα πάρουμε ως σύνολο τα αρχικά πραγματικά κέρδη: $194.000 + 56.000 = 250.000$

2.2. Φορολογία Εισοδήματος Τεχνικών Επιχειρήσεων από 1/1/2007 και μετά

Σύμφωνα με το άρθρο 12 Ν.3522/2006, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 34 Ν.2238/1994, για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1/1/2007 και μετά καθώς και για δημόσια ή ιδιωτικά έργα που λαμβάνονται από 1/1/2007 και μετά, ισχύουν οι παρακάτω διατάξεις:

2.2.1. Οικοδομικές Επιχειρήσεις

- Ως **ακαθάριστα έσοδα** των οικοδομικών επιχειρήσεων, λαμβάνεται η αναγραφόμενη στο συμβόλαιο μεταβίβασης αξία ή στο προσύμφωνο με τον όρο της αυτοσύμβασης, η οποία δεν δύναται να είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας, (η οποία και προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων) και του τιμήματος μεταβίβασης, το οποίο προκύπτει μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης ΦΠΑ για τη μεταβίβαση ακινήτου, την οποία υποχρεούνται να υποβάλουν οι εν λόγω επιχειρήσεις πριν από τη μεταβίβαση του ακινήτου, στην αρμόδια ΔΟΥ της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο.

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

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

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

Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

- Όσον αφορά τα **φορολογητέα κέρδη** των οικοδομικών επιχειρήσεων, αυτά εξακολουθούν να υπολογίζονται τεκμαρτώως, με την εφαρμογή συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων τους και ο οποίος από 1/1/2010 με το άρθρο 6, παρ.2 Ν.3842, αυξήθηκε σε 20%.

2.2.2. Τι ισχύει για τις Ημιτελείς Οικοδομές

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

Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της τελευταίας δήλωσης, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

2.2.3. Επιβολή Κυρώσεων Στις Οικοδομικές Επιχειρήσεις

1. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, τότε ο συντελεστής καθαρού κέρδους διπλασιάζεται και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Οι διατάξεις αυτές όμως δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία, διότι τα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών, υπολογίζονται λογιστικώς και όχι τεκμαρτώως.

2. Όσα αναφέρθηκαν στην ακριβώς προηγούμενη παράγραφο, ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, παρ.1 Ν.2238/1994 αλλά και για εκείνα του άρθρου 2, παρ.4 Ν.2238/1994, στα οποία συμμετέχει νομικό πρόσωπο του άρθρου 101, παρ.1

N.2238/1994, που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και δεν τηρούν βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

3. Επιπροσθέτως, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσανξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).

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

4. Στην περίπτωση που ατομικές επιχειρήσεις αλλά και (πρόσωπα του άρθρου 2, παρ.4 Ν.2238/1994) οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες επιτηδευματιών στις οποίες δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 παρ.1 Ν.2238/1994, ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και από τα τηρούμενα Γ' κατηγορίας βιβλία, προκύπτουν λογιστικά κέρδη μεγαλύτερα των τεκμαρτών, τότε σε φορολογία υπόκειται το άθροισμα των τεκμαρτών και ποσοστό 40% της διαφοράς μεταξύ λογιστικών και τεκμαρτών κερδών ενώ το υπόλοιπο 60% της διαφοράς, μεταφέρεται στο λογαριασμό 41.92 « *Αφορολόγητα Κέρδη Οικοδομικών Επιχειρήσεων*», το οποίο σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

2.2.4. Τεχνικές - Εργοληπτικές Επιχειρήσεις Κατασκευής Ιδιωτικών και Δημοσίων Έργων

Τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων των τεχνικών επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, συμπεριλαμβανομένων και των επιχειρήσεων εκτέλεσης ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

- Για τις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής **Δημοσίων Τεχνικών Έργων**, ως **ακαθάριστα έσοδα**, λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα των πιστοποιούμενων επιμετρήσεων, μειωμένα κατά τα παρακρατούμενα ποσά

εγγυήσεων καλής εκτέλεσης, συνήθως το 10%, και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδεται η εγγύηση.

- Για τις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής **Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων**, ως **ακαθάριστα έσοδα**, λαμβάνονται η αξία του εκτελεσθέντος έργου κατά τη διάρκεια της χρήσεως που προκύπτει από πιστοποιούμενες επιμετρήσεις και λοιπά στοιχεία, χωρίς αφαίρεση παρακρατούμενης εγγύησης καλής εκτέλεσης.
- Για την εκτέλεση **Ιδιωτικού Τεχνικού Έργου, χωρίς την χρησιμοποίηση υλικών του εργολάβου**, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται η αξία του εκτελεσθέντος έργου κατά τη διάρκεια της χρήσεως με βάση τις πιστοποιούμενες επιμετρήσεις, χωρίς να συμπεριληφθεί η αξία των υλικών.

Χρόνος κτήσεως των εσόδων των τεχνικών επιχειρήσεων και έκδοσης των αντίστοιχων τιμολογίων, είναι ο χρόνος περάτωσης του εκτελεσθέντος έργου που αναφέρεται στις οικείες επιμετρήσεις (το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση).

- Τα **φορολογητέα κέρδη** των τεχνικών επιχειρήσεων, υπολογίζονται πλέον λογιστικώς και όχι τεκμαρτώς και αυτό ισχύει εφόσον τηρούνται επαρκή βιβλία και στοιχεία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας του ΚΒΣ.

Διαφορετικά, τα φορολογητέα καθαρά κέρδη θα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/1994, όπως αναφέρθηκαν αρχικά.

2.2.5. Ισχύουσες από 1/1/2007 Διατάξεις ΚΒΣ για τις Τεχνικές Επιχειρήσεις

1. Η κοινοπραξία τεχνικών επιχειρήσεων, θεωρείται επιτηδευματίας και υποχρεούται να τηρεί δικά της λογιστικά βιβλία, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της και τα μέλη της είναι διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.

γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

2. Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή δημοσίων/ιδιωτικών τεχνικών έργων, την ανέγερση και πώληση οικοδομών, όπως επίσης δεν υποχρεούνται και στην τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος για τις πρόσκαιρες εγκαταστάσεις των εργοταξίων.

Υποχρεούνται όμως στην σύνταξη απογραφής εκείνος που ασχολείται με την κατασκευή τεχνικών έργων, εκτός οικοδομών και τα έσοδά του υπερβαίνουν τα όρια τήρησης βιβλίων της Α' κατηγορίας.

<u>Κατηγορίες Βιβλίων</u>	<u>Όρια Ακαθάριστων Εσόδων</u>
Πρώτη	μέχρι και 150.000 ευρώ <
Δεύτερη	μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Τρίτη	άνω των 1.500.000 ευρώ

3. Από την 1/1/2007 και μετά, στην Γ' κατηγορία τήρησης βιβλίων του ΚΒΣ, εντάσσονται οι εξής μορφές τεχνικών επιχειρήσεων:

1. Οι ημεδαπές και αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε
2. Οι δημόσιες και δημοτικές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
3. Οι Συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
4. Οι οποιουδήποτε τύπου και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
5. Οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα των προηγούμενων περιπτώσεων.
6. Οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημοσίου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από κοινοπραξίες της ακριβώς προηγούμενης περίπτωσης 5.
7. Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου αλλά και οι αστικές εταιρίες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, για όλες τις

δραστηριότητές τους,εφόσον σε αυτές συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα των περιπτώσεων 1,2,3,4.

4. Ειδικά οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες, οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 Ν.2238/1994 καθώς και οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν **από 1.1.2008 και μετά**, εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ και προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με την εφαρμογή συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Όποιος από τους επιτηδευματίες αυτούς ασχολείται και με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων, ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα όρια που αναγράφονται ανωτέρω.

Στην περίπτωση πάλι που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, πάλι με βάση τα ανωτέρω όρια.

5. Όσον αφορά την Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων του ΚΒΣ, σε αυτήν εντάσσονται οι ακόλουθες μορφές τεχνικών επιχειρήσεων, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους δεν υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας:

1. Οι ατομικές επιχειρήσεις.
2. Οι ακόλουθες μορφές τεχνικών επιχειρήσεων, εφόσον σε αυτές δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο του άρθρου 101, παρ.1Ν.2238/1994, δηλαδή πρόσωπο από τις περιπτώσεις της παραπάνω παραγράφου 3:
 - α) Προσωπικές Εταιρείες.
 - β) Κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
 - γ) Αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες.
 - δ) Συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες.
 - ε) Κοινοπραξίες.

2.2.6. Παραδείγματα Εφαρμογής Τεχνικών Επιχειρήσεων

Βάση των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, στην θεωρία περί φορολογίας εισοδήματος τεχνικών επιχειρήσεων από 1/1/2007 και μετά, βλέπουμε σε παραδείγματα ορισμένες περιπτώσεις τεχνικών επιχειρήσεων καθώς και την αντιμετώπισή τους.

«Παραδείγματα Εφαρμογής για Εταιρείες που ασχολούνται με την Ανέγερση και Πώληση Οικοδομών»

Παράδειγμα 1

Εταιρεία ΟΕ ή ΕΕ, οικοδομική, στην οποία συμμετέχουν μόνο φυσικά πρόσωπα, την χρήση 2008 πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα από την ανέγερση και πώληση οικοδομών ύψους 3.000.000 ευρώ.

Συμπέρασμα:

Η εταιρεία αυτή θα συνεχίσει από 01/01/2009 να τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ θα συνεχίσει να φορολογείται με τη χρήση του συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων της.

Δηλαδή, για την χρήση 2008: $3.000.000 * 15\% = 450.000$ ευρώ

Άρα η παραπάνω εταιρεία θα φορολογηθεί για κέρδη ύψους 450.000 ευρώ.

Παράδειγμα 2

Εάν η εταιρεία του προηγούμενου παραδείγματος την χρήση 2008 πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα από την ανέγερση και πώληση οικοδομών ύψους 5.200.000 ευρώ.

Συμπέρασμα:

Η εταιρεία από την 01/01/2009, υποχρεούται να τηρήσει βιβλία Γ΄ κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ θα φορολογηθεί για τη χρήση 2008 για κέρδη ύψους: $5.200.000 * 15\% = 780.000$ ευρώ.

Υποπερίπτωση:

Εάν τώρα, τη χρήση 2009 κατά την οποία τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας, πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα 6.000.000 ευρώ και λογιστικά κέρδη 1.000.000 ευρώ.

Τότε, $6.000.000 * 15\% = 900.000$

$$+ (1.000.000 - 900.000) * 40\% = 40.000$$

Τα φορολογητέα της κέρδη θα ανέλθουν σε: 940.000 ευρώ

Παράδειγμα 3

Εταιρεία ΟΕ ή ΕΕ με αντικείμενο εργασιών την ανέγερση και πώληση οικοδομών αλλά και την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, τη χρήση 2008 πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα από την ανέγερση και πώληση οικοδομών ύψους 4.000.000 ευρώ □ και από την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων, αναληφθέντων από 01/01/2007 και μετά, ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.750.000 ευρώ και λογιστικά κέρδη 180.000 ευρώ.

Συμπέρασμα:

Η εταιρεία αυτή, από 01/01/2009 θα υποχρεωθεί να τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας για τις οικοδομικές δραστηριότητες και βιβλία Γ' κατηγορίας για τα τεχνικά έργα.

Τα καθαρά κέρδη από την οικοδομική δραστηριότητα θα συνεχίσουν να προσδιορίζονται με τη χρήση συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων εσόδων, στα οποία θα προστίθενται τα λογιστικά κέρδη από την κατασκευή των έργων.

Έτσι για τη χρήση 2008 τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας θα ανέλθουν σε:

$$4.000.000 * 15\% = 600.000$$

$$\underline{\hspace{10em} + 180.000}$$

780.000 ευρώ

Παράδειγμα 4

Εταιρεία ΟΕ, ΕΕ οικοδομική στην οποία συμμετέχει ΑΕ (ανεξαρτήτως ποσοστού) και φυσικά πρόσωπα, τη χρήση 2008 πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα από την ανέγερση και πώληση οικοδομών, των οποίων οι άδειες εκδόθηκαν από 01/01/2008 και μετά, ύψους 4.000.000 ευρώ και λογιστικά κέρδη 650.000 ευρώ.

Συμπέρασμα:

Η εταιρεία αυτή υποχρεούται από την 01/01/2008 να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ενώ θα φορολογηθεί για τα λογιστικά της κέρδη ύψους 650.000 ευρώ.

«Παραδείγματα Εφαρμογής για Εταιρείες που ασχολούνται με την εκτέλεση
Ιδιωτικών ή Δημοσίων Τεχνικών Έργων»

Παράδειγμα 1

Κοινοπραξία κατασκευής δημοσίου έργου στην οποία συμμετέχει ΑΕ, ΕΠΕ, πραγματοποιεί τη χρήση 2007, από αναληφθέντα από 01/01/2007 και μετά νέα έργα, ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.650.000 ευρώ και λογιστικά κέρδη 150.000 ευρώ.

Συμπέρασμα:

Η Κοινοπραξία αυτή υποχρεούται από 01/01/2007 να τηρήσει βιβλία Γ΄κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ τα φορολογητέα της κέρδη θα είναι τα λογιστικά, δηλαδή 150.000 ευρώ.

Παράδειγμα 2

Εταιρεία ΟΕ, ΕΕ, κατασκευής δημοσίων ή ιδιωτικών έργων στην οποία συμμετέχουν μόνο φυσικά πρόσωπα, πραγματοποίησε τη χρήση 2006 από έργα αναληφθέντα έως 31/12/2006, ακαθάριστα έσοδα 1.800.000 ευρώ.

Συμπέρασμα:

Η εταιρεία αυτή υποχρεούται από 01/01/2007 να τηρήσει Βιβλία Γ΄κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ τα φορολογητέα της κέρδη για τη χρήση 2006 θα ανέλθουν σε:

$$1.800.000 * 10\% = 180.000 \text{ ευρώ.}$$

Υποπερίπτωση:

Εάν την επόμενη χρήση 2007, πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα από παλαιά (αναληφθέντα έως την 31.12.2006) δημόσια έργα ύψους 2.000.000 ευρώ και από νέα (αναληφθέντα από 01.01.2007) ιδιωτικά έργα ύψους 500.000 ευρώ, με λογιστικά κέρδη 65.000 ευρώ, τα φορολογητέα της κέρδη θα ανέλθουν σε :

$$\begin{array}{r} 2.000.000 * 10\% = 200.000 \\ \hline \quad \quad \quad + 65.000 \\ \hline \quad \quad \quad 265.000 \text{ ευρώ} \end{array}$$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

3.1. Επιβολή Φόρου Αυτόματου Υπερτιμήματος Και Τέλους Συναλλαγής Ακινήτων Στις Μεταβιβάσεις Ακινήτων Από 1/1/2006~22/4/2010

3.1.1. Φόρος Αυτόματου Υπερτιμήματος στις Μεταβιβάσεις Ακινήτων

1. Επιβάλλεται Φόρος Αυτόματου Υπερτιμήματος επι ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επι ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού, που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1/1/2006 και μετα την κτήση αυτή μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία.

Ο Φόρος Αυτόματου Υπερτιμήματος επιβάλλεται στην διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης του ακινήτου και της τιμής πώλησης αυτού, βαρύνει τον πωλητή και καταβάλλεται εξ' ολοκλήρου από τον ίδιο πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου, μαζί με την υποβολή της οικείας δήλωσης από τους συμβαλλόμενους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο.

Με αυτό τον τρόπο, φορολογείται το όφελος που αποκτά ο πωλητής από την υπεραξία του ακινήτου.

2. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αντικειμενική αξία του πωλούμενου ακινήτου κατά τον χρόνο αποκτησής του, βάση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή σε περίπτωση που δεν εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, βάση των συγκριτικών στοιχείων, χωρίς να λαμβάνεται υπόψιν το τυχόν μεγαλύτερο τίμημα του μεταβιβαστικού συμβολαίου.

3. Ως τιμή πώλησης του ακινήτου ή του εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού κατά το χρόνο μεταβίβασής του, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της πράξης μεταβίβασης (στο γραφείο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου, όπου μεταγράφεται και η τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα που αποκτήθηκε. Η παράλειψη της μεταγραφής δεν επιφέρει τη μη μεταβίβαση της κυριότητας του ακινήτου που αναγνωρίστηκε με

τελεσίδικη δικαστική απόφαση), όταν βέβαια εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

Σε διαφορετική περίπτωση για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περυσιακών στοιχείων ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση του εκτιμητή, Οικονομικού Εφόρου, ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αξίας χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το τυχόν μεγαλύτερο δηλούμενο τίμημα (άρθρο 10 ενότητα Α' του ν. 2961/ 2001, παράγραφος 2 άρθρου 3 του α. ν. 1521/1950).

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε άλλο αποδεικτικό μέσο/στοιχείο.

Όσον αφορά τη μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος, το οποίο μετά την κτήση του εντάχθηκε σε σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας του, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα αυτό ή το δηλούμενο τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο.

3.1.2. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος περιλαμβάνονται:

- α) η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας καθώς και η μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης.
- β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικα.
- γ) η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου.
- δ) η σύσταση, η απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας των άρθρων 1118 έως 1141 του Αστικού Κώδικα.
- ε) η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης.
- στ) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου.
- ζ) η ανάκληση απαλλοτριώσεως, η οποία έχει συντελεστεί υπέρ προσώπου υποκείμενου

σε φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος.

η) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου ή δικαστικού πλειστηριασμού.

3.1.3. Δεν υπάγονται σε Φόρο Αυτομάτου Υπερτιμήματος:

α) οι περιπτώσεις α , β , γ , δ της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), περί μεταγραφής ή σημειώσεως στο βιβλίο μεταγραφών ή καταχωρίσεως στο νηολόγιον, δηλαδή:

- ✓ Απόφασεως δικαστικής, διεπομένης υπό των διατάξεων του άρθρου 882 της Πολιτικής Δικονομίας, ένεκα μη εκτελέσεως προσυμφώνου μεταβιβάσεως κλπ.
- ✓ Απόφασεως δικαστικής, δια της οποίας αναγνωρίζεται τελεσιδίκως δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου κλπ. επ' ονόματι προσώπου τινός, λόγω υπερβάσεως εντολής του φερομένου ως εντολοδόχου αυτού.
- ✓ Απόφασεως δικαστικής δι' ης ακυρούται λόγω εικονικότητας συμβόλαιον μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επ' αυτού δικαιώματος ή πλοίου.
- ✓ Απόφασης δικαστικής με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία στο όνομα του προσώπου στο οποίο γίνεται η αναγνώριση, υπάρχει μεταγεγραμμένος τίτλος για το δικαίωμα αυτό, για το οποίο έχει υποβληθεί η δήλωση που προβλέπεται από το νόμο,

β) η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών.

γ) η αυτούσια διανομή, ανταλλαγή ή συνένωση ακινήτων.

δ) η κατά τη διάλυση εταιρίας μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της.

ε) η μεταβίβαση ποσοστών εξ' αδιαιρέτου κυριότητας επί οικοπέδου ή γηπέδου, εφόσον έχει το χαρακτήρα εργολαβικού ανταλλάγματος για την ανέγερση επί του οικοπέδου ή γηπέδου οικοδομής, καθώς επίσης η μεταβίβαση ποσοστών εξ' αδιαιρέτου κυριότητας επί του οικοπέδου ή γηπέδου από την αντιπαροχή του οικοπεδούχου.

3.1.4. Απαλλαγές από Φόρο Αυτομάτου Υπερτιμήματος

Απαλλάσσονται από τον φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος:

- α) Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ, οι Ο.Τ.Α, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.
- β) Η μεταβίβαση ακινήτων από μη κερδοσκοπικό οικοδομικό συνεταιρισμό στα μέλη του.
- γ) Η πρώτη, μετά την έκδοση, μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης.
- δ) Η πώληση οικοδομής που ανεγέρθηκε από φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο ασκεί επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και του οποίου τα καθαρά κέρδη από τις εργασίες αυτές υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.
- ε) Η μεταβίβαση ακινήτου από οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση για την οποία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- στ) Η μεταβίβαση ακινήτου από εταιρία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του άρθρου 21 του ν. 2778/1999 ή από κατά 100% θυγατρική της εταιρία της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν. 2778/1999.

Παράδειγμα 1

Το 2009 μεταβιβάζεται διαμέρισμα αντικειμενικής αξίας 100.000€ έναντι τιμήματος (δηλωθέντος στο συμβόλαιο) 120.000€. Το διαμέρισμα είχε αγορασθεί το 2006 έναντι τιμήματος 80.000€ και κατά την αγορά η αντικειμενική του αξία ήταν 60.000€.

Ο Φ.Α.Υ. θα υπολογισθεί στη διαφορά μεταξύ των αντικειμενικών αξιών, χωρίς να ληφθεί υπόψη το μεγαλύτερο δηλούμενο τίμημα, δηλ. $100.000 - 60.000 = 40.000\text{€}$.

Παράδειγμα 2

Το Μάρτιο του 2006 ο Α απέκτησε με γονική παροχή ένα οικόπεδο η αξία του οποίου προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. βάσει συγκριτικών στοιχείων στην τιμή των 15.000 €. Τον Απρίλιο του 2007 το οικόπεδο εντάσσεται στο αντικειμενικό σύστημα και στη συνέχεια πωλείται από τον Α στο Β έναντι τιμήματος 18.000 €, ενώ η αντικειμενική αξία του κατά το χρόνο της πώλησης ανέρχεται στο ποσό των 10.000 €.

Στην περίπτωση αυτή, επειδή πρόκειται για ακίνητο το οποίο μετά την κτήση του εντάχθηκε στο αντικειμενικό σύστημα, ο Φ.Α.Υ. θα υπολογισθεί στη διαφορά μεταξύ των 18.000 € και των 15.000 €, δηλ. στο ποσό των 3.000 €.

Παράδειγμα 3

α) Τον Μάρτιο του 2007 πωλείται ένα οικοπέδο αντικειμενικής αξίας 60.000 ευρώ. Ο πωλητής του ακινήτου είχε αποκτήσει το ακίνητο τον Αύγουστο του 2006 δυνάμει οριστικού συμβολαίου αγοράς, το οποίο καταρτίστηκε σε εκτέλεση προσυμφώνου πώλησης του Νοεμβρίου 2005.

Η αντικειμενική αξία του οικοπέδου κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου αγοράς ήταν 50.000 ευρώ, ενώ κατά το χρόνο κατάρτισης του προσυμφώνου ήταν 40.000 ευρώ. Επειδή το οριστικό συμβόλαιο συντάχθηκε εντός της διετούς προθεσμίας από την κατάρτιση του προσυμφώνου, ο οφειλόμενος ΦΜΑ για τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου υπολογίστηκε επί της αντικειμενικής αξίας του χρόνου κατάρτισης του προσυμφώνου, δηλαδή στο ποσό των 40.000 ευρώ (άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του Α.Ν.1521/1950).

Στην περίπτωση αυτή για τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας του ΦΑΥ, ως αξία κτήσης θα ληφθεί υπόψη η αντικειμενική αξία του οικοπέδου κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου αγοράς, δηλαδή το ποσό των 50.000 ευρώ. Επομένως, η φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΑΥ θα είναι το ποσό των 10.000 ευρώ ($60.000 - 50.000 = 10.000$ ευρώ).

β) Ανάλογα ισχύουν για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης και στις περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων σε εκτέλεση προσυμφώνων σε περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας. Συγκεκριμένα, εάν στο ανωτέρω παράδειγμα πωλείται οικοπέδο με κτίσμα, το οποίο εντάσσεται στο μικτό σύστημα, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης θα ληφθεί υπόψη η αντικειμενική αξία του κτίσματος και η αγοραία αξία του οικοπέδου κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου κτήσης. Συνεπώς, η αρμόδια ΔΟΥ θα πρέπει να προβεί σε προεκτίμηση της αξίας που έχει το οικοπέδο κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.

Παράδειγμα 4

Ο Α αποκτά το 2006 με κληρονομιά διώροφη οικοδομή, την οποία μεταβιβάζει στον Β το 2008.

Ο Β τον επόμενο χρόνο προβαίνει σε κατεδάφιση της οικοδομής και μεταβιβάζει το οικόπεδο στον ιδιώτη Γ το 2010.

Ο Γ ανεγείρει νέα οικοδομή, την οποία μεταβιβάζει το 2011 στον Δ.

Στην περίπτωση αυτή οφείλονται οι ακόλουθοι φόροι:

- Φόρος κληρονομιάς από τον Α το 2006.
- ΦΑΥ από τον Α και ΤΣΑ από τον Β το 2008.
- ΦΑΥ από τον Β και ΤΣΑ από τον Γ για την πώληση του οικοπέδου το 2010.
- ΦΜΑ από τον Δ για την αγορά της οικοδομής το 2011 (πρόκειται για νέο ακίνητο).

3.1.5. Φορολογικοί Συντελεστές ΦΑΥ.

Οι φορολογικοί συντελεστές όπως ορίζονται στο άρθρο 6 του Ν.3427/2005 είναι οι ακόλουθοι:

- α) Συντελεστής φόρου είκοσι τοις εκατό (20%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα έως και πέντε (5) ετών από την κτήση του ακινήτου.
- β) Συντελεστής φόρου δέκα τοις εκατό (10%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) έως και δεκαπέντε (15) ετών από την κτήση του ακινήτου.
- γ) Συντελεστής φόρου πέντε τοις εκατό (5%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) έως και είκοσι πέντε (25) ετών από την κτήση του ακινήτου.

Σημείωση:

Αν η μεταβίβαση γίνει μετά την πάροδο είκοσι πέντε (25) ετών από την κτήση του ακινήτου ή του εμπράγματου επ' αυτού δικαιώματος τότε δεν επιβάλλεται φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος.

Παράδειγμα:

Την 18/1/2011 μεταβιβάζεται διαμέρισμα που είχε αποκτηθεί την 17/1/2006 (ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου αγοράς). Ο Φ.Α.Υ. θα υπολογισθεί με το

συντελεστή 10% (μεταβίβαση σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 5 ετών και μικρότερο των 15 από την κτήση του ακινήτου).

3.1.6. Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων

1. Στις συμβάσεις στις οποίες επιβάλλεται στον πωλητή ΦΑΥ, (με τις διατάξεις των άρθρων 11~ 19 του Ν.3427/2005) επιβάλλεται αντίστοιχα στον αγοραστή Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ).

Επισημαίνεται ότι σε μεταβιβάσεις υποκείμενες σε ΦΑΥ και ΤΣΑ δεν επιβάλλεται Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ, άρθρο 21 παρ. 6 του Ν.3427/2005).

2. Από την 1/1/2006 και μετά (σύμφωνα με τα άρθρα 11~19 του Ν.3427/2005), στα ακίνητα που αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία και μετά την κτήση αυτή μεταβιβάζονται περαιτέρω με επαχθή αιτία, αντί του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ), επιβάλλεται τέλος συναλλαγής επί της αξίας τους (ΤΣΑ).

Ο ΦΜΑ περιορίζεται μόνο στην πρώτη μετά την 1/1/2006 μεταβίβαση των ακινήτων, τα οποία όμως έχουν αποκτηθεί νωρίτερα από την ημερομηνία αυτή, ενώ κατά την δεύτερη, τρίτη κλπ (μετά την 1/1/2006 ως και 22/4/2010) η μεταβίβαση αυτών υπόκειται σε ΤΣΑ.

3. Κατ'εξαιρέση, σε περίπτωση μεταβίβασης οικοδομής που ανεγέρθηκε επί οικοπέδου ή γηπέδου που αποκτήθηκε μετά την ανωτέρω ημερομηνία επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Επίσης επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί αυτού που αποκτάται με αιτία γονικής παροχής μετά τη 13η Δεκεμβρίου 2007 και μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία εντός πενταετίας από την κτήση του.

4. Το τέλος, υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, όπου δεν εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού) και βαρύνει τον αγοραστή (κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αποκτά ακίνητο), ενώ σε περίπτωση διανομής, ανταλλαγής ή συνένωσης ακινήτων το τέλος συναλλαγής υπολογίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των ακινήτων που λαμβάνει ο κάθε συμβαλλόμενος και η

τυχόν διαφορά μεταξύ ιδανικής και φυσικής μερίδας δεν επιφέρει περαιτέρω φορολόγηση για τον συμβαλλόμενο που λαμβάνει από τη διανομή φυσική μερίδα μεγαλύτερη από την ιδανική του, εφόσον καταβάλλεται αντάλλαγμα για τη διαφορά αυτή.

Αντίθετα, στην περίπτωση που δεν προκύπτει η καταβολή ανταλλάγματος για τη διαφορά μεταξύ φυσικής και ιδανικής μερίδας, θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς ο συμβαλλόμενος για την περιουσιακή ωφέλεια που προσπορίζεται αποκτώντας από τη διανομή ακίνητο μεγαλύτερης αξίας από την αξία της ιδανικής του μερίδας.

5. Σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο περιλαμβάνεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, το τέλος υπολογίζεται με βάση το μεγαλύτερο τίμημα.

Υπόχρεος για την καταβολή του τέλους είναι ο αγοραστής, το οποίο και καταβάλλεται εξ'ολοκλήρου πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου μαζί με την υποβολή της οικείας δήλωσης η οποία και υποβάλλεται από τους συμβαλλόμενους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το ακίνητο.

6. Από 23/4/2010 καταργήθηκαν ο Φόρος Αυτόματου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) και το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) και έχουμε επιστροφή της εφαρμογής του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ).

1/1/2006~22/4/2010: ΦΑΥ/ΤΣΑ

23/4/2010: ΦΜΑ

Παραδείγμα 1:

Το 2006 ο Α αγοράζει ένα αδόμητο οικοπέδο, το οποίο μεταβιβάζει το 2007 στον ιδιώτη Β.

Ο Β ανεγείρει επί του οικοπέδου μονοκατοικία, την οποία μεταβιβάζει το 2008 στον Γ.

Οι ανωτέρω πράξεις θα φορολογηθούν ως εξής:

- ΦΜΑ από τον Α για την αγορά του οικοπέδου το 2006.
- ΦΑΥ από τον Α και ΤΣΑ από τον Β για την αγορά του οικοπέδου το 2007.
- ΦΜΑ από τον Γ για την αγορά της μονοκατοικίας το 2008.

Σε κάθε περαιτέρω μεταβίβαση της μονοκατοικίας αυτής στο μέλλον θα οφείλεται ΦΑΥ και ΤΣΑ αντίστοιχα.

Παράδειγμα 2:

Οι Α, Β και Γ είναι εξ'αδιαιρέτου συγκύριοι κατά το 1/3 ο καθένας σε τρία οικόπεδα, τα Φ, Χ και Ψ, αντικειμενικής αξίας 75.000 ευρώ, 50.000 ευρώ και 55.000 ευρώ αντίστοιχα.

Τα οικόπεδα Φ και Χ περιήλθαν στην κυριότητά τους εξ'αδιαιρέτου λόγω κληρονομιάς το 2006 ενώ το τρίτο οικόπεδο Ψ το αγόρασαν εξ'αδιαιρέτου κατά το 1/3 ο καθένας τον Ιανουάριο του 2007.

Σήμερα προβαίνουν σε αυτούσια διανομή των ακινήτων τους και συμφωνούν ο Α να λάβει το οικόπεδο Φ, ο Β το οικόπεδο Χ και ο Γ το οικόπεδο Ψ.

Η ανωτέρω διανομή υπάγεται εξ ολοκλήρου στο ΤΣΑ, δεδομένου ότι η διανεμητέα περιουσία έχει αποκτηθεί στο σύνολό της μετά την 1.1.2006.

Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση θα υποβληθούν στην αρμόδια ΔΟΥ τρεις δηλώσεις ΤΣΑ, μία από κάθε συγκύριο, στην οποία θα υπολογισθεί το ΤΣΑ, 1% επί της αξίας του ακινήτου που λαμβάνει ο καθένας από τη διανομή, ως εξής:

- Οικόπεδο Φ: $75.000 \times 1\% = 750$ ευρώ ΤΣΑ για τον Α.
- Οικόπεδο Χ: $50.000 \times 1\% = 500$ ευρώ ΤΣΑ για τον Β.
- Οικόπεδο Ψ: $55.000 \times 1\% = 550$ ευρώ ΤΣΑ για τον Γ.

Αξία διανεμητέας περιουσίας

Αξία ιδανικής μερίδας κάθε συγκύριου: $(75.000 + 50.000 + 55.000) / 3 = 60.000$ ευρώ.

Ο Α αποκτά από τη διανομή ακίνητο μεγαλύτερης αξίας από την αξία της ιδανικής του μερίδας:

Διαφορά ιδανικής μερίδας από τη φυσική μερίδα: $75.000 - 60.000 = 15.000$ ευρώ.

Αν για τη διαφορά αυτή ο Α καταβάλει αντάλλαγμα, δεν οφείλει άλλο φόρο πέραν του ΤΣΑ για την διανομή. Αν όμως δεν καταβάλει αντάλλαγμα, τότε εκτός από το ΤΣΑ για την διανομή, οφείλει και φόρο δωρεάς για τη διαφορά.

3.2. Νεόδμητα Ακίνητα

3.2.1. Επιβολή ΦΠΑ στις μεταβιβάσεις νεόδμητων ακινήτων από 1/1/2006

1. Από 1/1/2006 επιβάλλεται ΦΠΑ στις μεταβιβάσεις/παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, εφαρμογή η οποία προβλεπόταν από το άρθρο 6 Ν.1642/1983 αλλά και από τις μετέπειτα διατάξεις του Ν.2859/2000, αναβαλλόταν όμως μέχρι την 31/12/2005. Έτσι με το άρθρο 1 Ν.3427/2005 και εν συνεχεία με τα άρθρα 20 και 22 των Ν.3522/2006 και Ν.3697/2008 αντίστοιχα, τροποποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του Ν.2859/2000 και από 1/1/2006 στις μεταβιβάσεις/παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται (για οποιοδήποτε λόγο) από την ημερομηνία αυτή και μετά εφαρμόζεται η επιβολή ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται, ότι για τις οικοδομές των οποίων η άδεια έχει εκδοθεί μέχρι και τις 31/12/2005 καθώς και για τις οικοδομές για τις οποίες χορηγείται εξαίρεση (θα τις δούμε παρακάτω) σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1038/2006, η κατασκευαστική επιχείρηση εξακολουθεί να διενεργεί απαλλασσόμενες από ΦΠΑ πράξεις για τις συγκεκριμένες παραδόσεις ακινήτων.

2. Συνεπώς οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών (οι οποίες μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες κ.λ.π.), από την ημερομηνία αυτή, διενεργούν φορολογητέες στο ΦΠΑ πράξεις, έχουν όλες τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) καθώς και τις ακόλουθες υποχρεώσεις όσον αφορά τις μεταβιβάσεις νεόδμητων οικοδομών από 1/1/2006 και μετά:

α) Ο επαγγελματίας κατασκευαστής (ο οποίος διενεργεί κατ'επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση) νεόδμητων οικοδομών, υποχρεούται σε δήλωση μεταβολών ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

- **Παράδειγμα:** «Οι συμμετέχοντες διενεργούν κατ'επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση»

Οι Α, Β και Γ είναι συγκύριοι ενός οικοπέδου στο οποίο αποφασίζουν να ανεγείρουν οικοδομή με σκοπό την πώληση των ιδιοκτησιών που θα προκύψουν.

Για το σκοπό αυτό εκδόθηκε οικοδομική άδεια τον Απρίλιο του 2008.

Ο κάθε ένας από τους συγκυρίους διατηρεί ατομική επιχείρηση κατασκευής οικοδομών προς πώληση.

Εφ' όσον όλοι οι συγκύριοι διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, η εν λόγω κοινωνία ασκεί οικονομική δραστηριότητα και υπάγεται στον ΦΠΑ.

β) Κάποιος ή κάποιοι από τους συμμετέχοντες διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα.

Εδώ δηλαδή έχουμε περιπτώσεις στις οποίες κάποιος ή κάποιοι από τους συμμετέχοντες είναι επαγγελματίες κατασκευαστές και κάποιος ή κάποιοι άλλοι μπορεί να είναι π.χ μισθωτοί, συνταξιούχοι, ανεπάγγελτοι, εισοδηματίες ή να ασκούν οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα αλλά δεν έχουν ασχοληθεί με κατασκευή οικοδομών προς πώληση κατά συνήθη δραστηριότητα.

Σε αυτή τη περίπτωση υπάρχει δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής ή μη στον Φ.Π.Α. Τα προαναφερόμενα δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι συμμετέχοντες, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν με οποιοδήποτε τρόπο το εμπράγματο δικαίωμά τους πριν την 1/1/2006 ή στις περιπτώσεις που αυτό αποκτάται μετά την 1/1/2006, προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή.

γ) Ο ευκαιριακός κατασκευαστής νεόδμητων οικοδομών (π.χ ιδιώτης οικοπεδούχος ανεγείρει πολυκατοικία από την οποία κρατά κάποια διαμερίσματα για τον ίδιο και πωλεί τα υπόλοιπα), έχει την δυνατότητα εφόσον το επιθυμεί, να υποβάλει κι αυτός τέτοια δήλωση, οπότε σε αυτή την περίπτωση σαν υποκείμενος στο ΦΠΑ, θα έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (όπως αγορές διαφόρων υλικών ανέγερσης της οικοδομής), από το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων), διαφορετικά οι πωλήσεις θα γίνουν με ΦΜΑ.

- **Παράδειγμα 1:**

Ο Κ είναι κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση και ο Μ ιδιωτικός υπάλληλος και είναι συγκύριοι ενός οικοπέδου κατά 50% ο καθένας, το οποίο απέκτησαν ο μιν Κ από κληρονομιά κατά το έτος 2004, ο δε Μ με αγορά κατά το έτος 2007.

Ο Μ δεν έχει ασχοληθεί άλλη φορά με κατασκευή οικοδομών προς πώληση και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργεί τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα.

Οι δύο συγκύριοι αποφασίζουν την εκμετάλλευση του κοινού οικοπέδου και για το σκοπό αυτό τον Σεπτέμβριο του 2007 εκδόθηκε οικοδομική άδεια.

Συνεπώς οι Κ και Μ ασκούν οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις και θα υπαχθούν σε ΦΠΑ.

- **Παραδείγμα 2:**

Ο Χ κατασκευαστής και ο Ψ συνταξιούχος αγόρασαν το έτος 1985 ένα οικόπεδο με ποσοστό συνιδιοκτησίας 60% και 40% αντίστοιχα.

Οι δύο τους αποφάσισαν προκειμένου να εκμεταλλευτούν το κοινό οικόπεδο να ανεγείρουν σε αυτό κτήριο καταστημάτων-γραφείων και να μεταβιβάσουν τις ιδιοκτησίες που θα προκύψουν.

Στην περίπτωση αυτή δεν θεωρείται ότι ασκείται οικονομική δραστηριότητα διότι ο Ψ ο οποίος δεν ασκεί κατ'επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησε το εμπράγματο δικαίωμά του πριν την 1/1/2006.

Η ανέγερση της οικοδομής από τους συγκυρίους θεωρείται ως ευκαιριακή πράξη και συνεπώς υπάρχει δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής ή μη στον Φ.Π.Α.

- **Παράδειγμα 3:**

Οι, Κ κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση, Λ γιατρός και Μ φοιτητής, είναι συγκύριοι ενός οικοπέδου κατά 50%, 40% και 10% αντίστοιχα.

Ο Κ και ο Λ απέκτησαν το δικαίωμά τους το έτος 2007 με αγορά και ο Μ το 2008 από κληρονομιά.

Αποφασίζουν λοιπόν να ανεγείρουν οικοδομή στο κοινό οικόπεδο με σκοπό την πώληση των ιδιοκτησιών που θα προκύψουν.

Δεδομένου ότι ο Μ ο οποίος δεν ασκεί κατ'επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση απέκτησε το δικαίωμά του από κληρονομιά, η ανέγερση της οικοδομής αυτής αποτελεί ευκαιριακή πράξη και συνεπώς υπάρχει δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής ή μη στον ΦΠΑ.

- **Υποπερίπτωση άνω παραδείγματος:**

Έστω τώρα ότι ο Μ αποφασίζει να ασχοληθεί με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση και προβαίνει σε υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριότητας στην αρμόδια ΔΟΥ.

Στην περίπτωση ο Μ καθίσταται κατασκευαστής με αποτέλεσμα η κοινωνία να ασκεί οικονομική δραστηριότητα καθόσον ο Λ (γιατρός), ο μόνος πλέον που δεν ασκεί κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησε το δικαίωμά του μετά την 1/1/2006.

δ) Κάθε νέα οικοδομή θεωρείται υποκατάστημα (πρόσκαιρη εγκατάσταση) της κατασκευαστικής επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ.4 ΚΒΣ και πρέπει μέσα στη νόμιμη προθεσμία από την έναρξη των εργασιών στη νέα οικοδομή, να υποβληθεί σχετική δήλωση μεταβολών.

Για τα υποκαταστήματα δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου υποκαταστήματος, ούτε βιβλίου αποθήκης.

ε) Υποχρέωση τήρησης θεωρημένου Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών και έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «*Παράδοση Κτισμάτων*» για τις παραδόσεις κτισμάτων σε οικοπεδούχο που το οικόπεδό του οικοδομήθηκε με το σύστημα της αντιπαροχής.

στ) Τήρηση των ενδεικνυόμενων λογαριασμών για την παρακολούθηση του ΦΠΑ εισροών και εκροών.

ζ) Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και ειδικών εντύπων απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και της κατανομής του στις επιμέρους ιδιοκτησίες προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

3.2.2. Προυποθέσεις Υπαγωγής Παράδοσης Νεόδμητων Ακινήτων σε ΦΠΑ και Φορολογητέες πράξεις.

1. Αρχικά επισημαίνεται ότι οι παραδόσεις ακινήτων οι οποίες υπάγονται σε Φ.Π.Α, δεν υπάγονται ταυτόχρονα και σε φόρο μεταβίβασης (ΦΜΑ).

Στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε, θεωρείται ότι έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση (μεταβίβαση πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας).

Για το προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, λαμβάνεται υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς ή επί πιστώσει.

➤ **Για να υπάρξει παράδοση ακινήτων υπαγόμενη σε ΦΠΑ, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

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

β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα.

γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο.

Ως κτίρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή.

Επομένως δε συνιστά φορολογητέα παράδοση η ξεχωριστή μεταβίβαση γηπέδων (δηλαδή οικοπέδων και αγροτεμαχίων) ή ιδανικών μεριδίων αυτών.

δ) Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται (δηλαδή ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία αλλά αναθεωρείται) από 1/1/2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής και εφόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαιρέσεως της ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1038/9.3.2006 και τις οποίες θα αναλύσουμε παρακάτω.

ε) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό.

Αυτό σημαίνει ότι το ακίνητο πρέπει να είναι καινούργιο.

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

Επίσης, θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση και συνεπώς το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούργιο κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας.

2. Η μεταβίβαση του ακινήτου σε χρόνο μεταγενέστερο από την συμπλήρωση της πενταετίας δεν συνιστά πράξη υπαγόμενη στο ΦΠΑ αλλά σε ΦΜΑ.

Περαιτέρω, ορίζεται ότι αποτελούν υπαγόμενες στο φόρο παραδόσεις και οι παρακάτω πράξεις, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο, στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου και στη μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση:

- α) μεταβίβαση ψιλής κυριότητας.
- β) σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή επαγγελματικής δουλείας.
- γ) μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας.

3. Σε περιπτώσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, εξακολουθεί να επιβάλλεται ο οικείος φόρος και συνεπώς δεν θεωρείται ότι συντελείται παράδοση υπαγόμενη σε ΦΠΑ, γιατί αφ'ενός δεν μπορεί η ίδια πράξη να υπόκειται σε δύο φορολογίες και αφετέρου ελλείπει το στοιχείο της επαχθούς αιτίας.

Θα πρέπει όμως να γίνεται στις περιπτώσεις αυτές διακανονισμός του ΦΠΑ των εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (μέσω της περιοδικής δήλωσης - αφαιρούμενα ποσά).

4. Εφόσον η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί η αναθεωρηθεί μέχρι και 31/12/2005, το ακίνητο δεν υπάγεται σε ΦΠΑ, ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής ή υπογραφής του εργολαβικού προσυμφώνου (σε περίπτωση αντιπαροχής). Επίσης δεν υπάγεται σε ΦΠΑ το ακίνητο του οποίου η άδεια αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει εργασίες κατασκευής (σύμφωνα με άδεια εκδοθείσα μέχρι και 31/12/2005). Για τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά (και μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής) μπορεί με αίτηση των ενδιαφερομένων να χορηγηθεί εξαίρεση από την

υπαγωγή στο ΦΠΑ εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στη πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι και τις 25/11/2005 (επί αντιπαροχής).

Σε περίπτωση που η οικοδομή ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο, αρκεί η κατάθεση πλήρους φακέλου στην πολεοδομία μέχρι και τις 25/11/2005.

Η εξαίρεση, εξακολουθεί να ισχύει στην περίπτωση αναγκαστικής αλλαγής των προσώπων των συμβαλλομένων στο προσύμφωνο και εργολαβικό κατασκευής μερών λόγω θανάτου και συνέχισης της ίδιας σύμβασης από τους κληρονόμους του θανόντος (π.χ. οικοπεδούχος που έχει υπογράψει με εργολάβο κατασκευαστή προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής αποβιώνει, το παιδί του αποδέχεται την κληρονομιά και συνεπώς και τα απορρέοντα από αυτήν δικαιώματα και συναινεί στην συνέχιση της οικοδομής).

Ειδικότερα, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ 1038/9.3.2006 και ΠΟΛ.1066/2.5.2006 καθορίστηκε η διαδικασία και ο τρόπος χορήγησης της παραπάνω εξαίρεσης όπως ορίζεται παρακάτω.

3.2.3. Προϋποθέσεις Υπαγωγής στην Εξαίρεση Επιβολής ΦΠΑ

1. Η εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α οικοδομών εφαρμόζεται για οικοδομές που ανεγείρονται σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής, των οποίων η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται από την 1/1/2006 εφόσον μέχρι 25/11/2005 πληρούνται κατά περίπτωση οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για οικοδομή που ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία.

β) για οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και να έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο.

Διευκρινίζεται ότι για αναθεώρηση αδείας οικοδομής, εφόσον έχει κατατεθεί κατά περίπτωση πλήρης φάκελος (προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο) μέχρι 25/11/2005, η εξαίρεση χορηγείται χωρίς να εξετάζεται η έναρξη ή μη των εργασιών κατασκευής στην οικοδομή μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας.

2. Η εξαίρεση χορηγείται με αίτηση του υποκειμένου, που υποβάλλεται στην αρμόδια για την έδρα του Δ.Ο.Υ.

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις που πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις, εξακολουθούν να διενεργούν για τις οικοδομές αυτές απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών, όπως και πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 3427/2005(ΦΕΚ 312 Α').

Η αίτηση πρέπει να υποβληθεί και η εξαίρεση να χορηγηθεί πριν τη δήλωση έναρξης εργασιών του υποκαταστήματος για τη συγκεκριμένη οικοδομή.

➤ **Διευκρινήσεις με παραδείγματα για καλύτερη κατανόηση των εξαιρέσεων με βάση τα παραπάνω**

Παράδειγμα 1: Η κατασκευαστική επιχείρηση που ανεγείρει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδόθηκε 30/12/2005, εξακολουθεί να διενεργεί απαλλασσόμενες πράξεις για αυτή την οικοδομή.

Παράδειγμα 2: Η κατασκευαστική επιχείρηση που ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής, της οποίας η άδεια εκδόθηκε 11/12/2005 και το προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής υπεγράφη 10/3/06, εξακολουθεί να διενεργεί απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α πράξεις για αυτή την οικοδομή.

Παράδειγμα 3: Η κατασκευαστική επιχείρηση που ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής της οποίας η άδεια εκδόθηκε 5/2/2006 και το προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής υπογράφηκαν πριν τις 25/11/2005 χωρίς όμως να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος μέχρι 25/11/2005 υπάγεται για αυτή την οικοδομή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, διότι δεν πληρούνται αθροιστικά και οι δύο προϋποθέσεις της εξαίρεσης.

Παράδειγμα 4: Η κατασκευαστική επιχείρηση που ανεγείρει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδόθηκε 20/10/2005 και η άδεια αναθεώρησης εκδόθηκε 10/12/2005 εξακολουθεί να διενεργεί απαλλασσόμενες πράξεις για την οικοδομή αυτή, ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής ή χρόνου κατάθεσης πλήρους φακέλου ή χρόνου υπογραφής του εργολαβικού προσυμφώνου.

Παράδειγμα 5: Η κατασκευαστική επιχείρηση που ανεγείρει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδόθηκε 5/1/2006 και έχει προϋποθέσεις χορήγησης εξαιρέσεως (κατά περίπτωση πλήρη φάκελο μέχρι και τις 25/11/2005) μπορεί με αίτησή της να ζητήσει την εξαίρεση από το ΦΠΑ για την οικοδομή αυτή.

3.2.4. Γένεση Φορολογικής Υποχρέωσης

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

α) Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

β) Σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού.

γ) Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι δεν απαιτείται σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου στην περίπτωση της επιδίκασης κυριότητας από το δικαστήριο.

δ) Περιπτώσεις ιδιοκατοίκησης, ιδιόχρησης, δωρεάν παραχώρησης της χρήσης, μίσθωσης, οι οποίες εξομοιώνονται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και υπόκεινται σε ΦΠΑ. Τέτοια είναι και η περίπτωση συμπλήρωσης της πενταετίας από την έκδοση οικοδομικής αδείας.

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

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

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

ζ) Αναφορικά με την παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά τον χρόνο που ολοκληρώνεται

η παρεχόμενη εργολαβία και παραδίδονται τα κτίσματα στον οικοπεδούχο (ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1039/9.3.2006 και Εγκύκλιος ΠΟΛ.1067/2.5.2006).

3.2.5. Απαλλαγές από τον ΦΠΑ

α) Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α, οι παραδόσεις όλων των άλλων ακινήτων, εκτός των παραδόσεων νεόδμητων ακινήτων όπως αυτά ορίζονται προηγουμένα.

Δηλαδή ακίνητα των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε πριν την 1/1/2006.

β) Οι παραδόσεις οικοπέδων, αγροτεμαχίων κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.

γ) Απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων των οποίων η άδεια εκδόθηκε από 1/1/2006 αλλά έχει χορηγηθεί η εξαίρεση για την οποία έγινε λόγος παραπάνω.

δ) Απαλλάσσονται από το φόρο και οι περιπτώσεις παράδοσης νεόδμητων ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας.

1. Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει για όλη την αξία της παράδοσης του μεταβιβαζόμενου ως πρώτη κατοικία ακινήτου.

Συνεπώς, η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και για το τυχόν μεγαλύτερο του απαλλασσόμενου κατά περίπτωση ορίου καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).

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

2. Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (άρθρο 1 του Ν.1078/1980) μπορούν να απαλλάσσονται οι συμβάσεις αγοράς εξ'ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Κατά την ανοικοδόμηση συνεπώς κατοικίας είτε με το σύστημα της αυτεπιστασίας είτε της αντιπαροχής για τον οικοπεδούχο δεν συνάπτεται σύμβαση αγοράς και συνεπώς δεν

πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του Φ.Μ.Α προκειμένου να κριθεί ο οικοπεδούχος ως δικαιούχος απαλλαγής Α΄ κατοικίας.

Για το λόγο αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιούται απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. οποιοσδήποτε κατασκευάζει κατοικία σε ιδιόκτητο οικόπεδο με οποιοδήποτε τρόπο.

3.3. Αντιπαροχή

3.3.1. Ορισμός Αντιπαροχής

Οι εργολαβικές συμβάσεις για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ποσοστων οικοπέδου, οι οποίες καταρτίζονται από 1/1/2006 και μετά και η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1/1/2006 και μετά, δεν υπόκεινται πλέον σε τέλος χαρτοσήμου εφόσον για τις συγκεκριμένες πράξεις από την ημερομηνία αυτή τίθεται σε εφαρμογή η επιβολή ΦΠΑ.

1. Αντιπαροχή, είναι η παροχή που δίδεται ως ανταπόδοση λαμβανόμενης παροχής. Πρόκειται για σύμβαση οικοδομήσεως, σύμφωνα με την οποία ο κατασκευαστής της οικοδομής (εργολάβος, κοινοπραξία), δίνει ένα τμήμα της οικοδομής του αντιπαρεχόμενου οικοπέδου στον ιδιοκτήτη του (με βάση την παραπάνω σύμβαση), με αντάλλαγμα την δυνατότητα κατασκευής και εκμετάλλευσης του υπολοίπου οικοπέδου από τον ίδιο.

Ως φορολογητέα αξία, λαμβάνεται η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας για την ανέγερση των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά.

- *Για παράδειγμα*, κύριος οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο να ανεγείρει (ο εργολάβος) με δικές του δαπάνες στο οικόπεδό του, πολυώροφη οικοδομή και η αμοιβή του οικοπεδούχου συνίσταται στην υποχρέωση του εργολάβου να μεταβιβάσει στον οικοπεδούχο ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από τον ίδιο, τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου.

2. Η φορολογητέα αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων (διαμερισμάτων κτλ) στον οικοπεδούχο ισούται με το τμήμα του συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομημάτων/κτισμάτων της οικοδομής που αναλογεί στα χιλιοστά του οικοπέδου που αντιστοιχούν στα παραδιδόμενα κτίσματα.

3.3.2. Κατανομή Κόστους Ανέγερσης

1. Η κατανομή του συνολικού κόστους ανεγέρσεως των κτισμάτων της οικοδομής (χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του οικοπέδου) στο τμήμα που αναλογεί στα λαμβανόμενα από τον οικοπεδούχο κτίσματα (διαμερίσματα) και σε εκείνα που περιέρχονται στον κατασκευαστή, γίνεται (βάση Ν.2589/2000, άρθρο 19, παρ.2) με βάση τα χιλιοστά του οικοπέδου που μεταβιβάζονται στον κατασκευαστή ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο, με συνέπεια να δημιουργείται σύγκληση, γιατί σχεδόν πάντα κρατούνται κάποια χιλιοστά για τυχόν μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης.

2. Σύμφωνα όμως με γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 30/1021/1988, προβλέπεται ως απλούστερος και πιο ορθός τρόπος η κατανομή με βάση τα μ² των κτισμάτων/διαμερισμάτων που περιέρχονται σε οικοπεδούχο και κατασκευαστή και σύμφωνα με την οποία ορίζεται:

α) Ως αξία κτήσης των διαμερισμάτων (μαζί με την αναλογία του οικοπέδου) που περιέχονται στον κατασκευαστή ως αντιπαροχή, θεωρείται το συνολικό κόστος ανεγέρσεως της οικοδομής (χωρίς την αξία του οικοπέδου), το οποίο προκύπτει από τους οικείους λογαριασμούς των λογιστικών βιβλίων του κατασκευαστή.

β) Ως αξία των ποσοστών του οικοπέδου των οικοπεδούχων που περιέρχεται στον κατασκευαστή, θεωρείται το τμήμα του συνολικού κόστους ανέγερσης της οικοδομής που αντιστοιχεί στα παραχωρηθέντα σε αυτούς διαμερίσματα ως αντιπαροχή, η παραχώρηση των οποίων γίνεται χωρίς να διενεργείται λογιστική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία του κατασκευαστή.

Έτσι το τμήμα αυτό του συνολικού κόστους θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην αξία της αναλογίας του οικοπέδου των διαμερισμάτων που περιέρχονται στον κατασκευαστή και ισούται με το τμήμα κόστους ανέγερσης των κτιρίων της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί στα διαμερίσματα της αντιπαροχής που περιήλθαν στους οικοπεδούχους.

Σε περιοχές όπου υπάρχει έλλειψη οικοπέδων ή σε ακριβές περιοχές, το ποσοστό αντιπαροχής φτάνει μέχρι και το 50%, ενώ σε περιοχές όπου υπάρχει μεγαλύτερη άνεση χώρου το ποσοστό κυμαίνεται μεταξύ 35% και 40%.

3.3.3. Έξοδα που Επιβαρύνουν τον Κατασκευαστή και τον Ιδιώτη

1. Με τη συναλλαγή της αντιπαροχής, ο κατασκευαστής επωμίζεται το συνολικό κόστος της ανέγερσης της οικοδομής, ώστε να πραγματοποιηθεί η κατασκευή των ιδιοκτησιών που αναλογούν στον ίδιο και στον οικοπεδούχο.

Το οικόπεδο δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους της οικοδομής και τα διαμερίσματα που παίρνει ο οικοπεδούχος δεν θεωρούνται πρώτη κατοικία.

Κατά την υπογραφή συμβολαίων για αντιπαροχή ακινήτων η παρουσία δικηγόρου και συμβολαιογράφου θεωρείται από το νόμο ως υποχρεωτική ενώ τα έξοδα πληρωμής τους καλούνται να καλύψουν και τα δύο ενδιαφερόμενα μέρη.

2. Από τις αρχές του 2006 ο οικοπεδούχος καλείται να πληρώσει ΦΠΑ επί του κόστους της κατασκευής των διαμερισμάτων που θα πάρει.

Το ΦΠΑ που επιβαρύνει τον οικοπεδούχο υπολογίζεται βάσει δύο στοιχείων:

- α) του κόστους της οικοδομής
- β) του ποσοστού της αντιπαροχής

Το ποσό καταβολής του ΦΠΑ δεν είναι καθόλου ευκαταφρόνητο (όπως θα δούμε σε παράδειγμα παρακάτω) και αποτελεί τον μεγαλύτερο πονοκέφαλο για τους οικοπεδούχους.

Για αυτό και στην καθημερινή πρακτική η καταβολή του ΦΠΑ αποτελεί προϊόν διαπραγμάτευσης μεταξύ κατασκευαστή και οικοπεδούχου. Αν ο δεύτερος το επιθυμεί, το ΦΠΑ μπορεί να καταβληθεί από τον κατασκευαστή, σε αυτήν την περίπτωση όμως μειώνεται το ποσοστό της αντιπαροχής.

Σε άλλες περιπτώσεις το κόστος του φόρου μπορεί να επιβαρύνει εξίσου και τις δύο πλευρές, αφού έχει γίνει πρώτα διαφορετική διαπραγμάτευση.

3. Ο οικοπεδούχος σε περίπτωση αντιπαροχής, δε πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος προκειμένου να κριθεί δικαιούχος της φοροαπαλλαγής για πρώτη κατοικία.

Ο νόμος δίνει τη δυνατότητα απαλλαγής για πρώτη κατοικία, στις περιπτώσεις αγοράς κατοικίας και οικοπέδου μαζί.

Στην αντιπαροχή, ο οικοπεδούχος παίρνει μόνο κτίριο ενώ το οικόπεδο είναι ήδη δικό του και γ'αυτό το λόγο δεν έχει το δικαίωμα της απαλλαγής της πρώτης κατοικίας από το φόρο.

Επίσης και στην περίπτωση της ανοικοδόμησης κατοικίας με αυτεπιστασία ο οικοπεδούχος δεν έχει το δικαίωμα αυτής της απαλλαγής.

Συμβουλές:

- Πριν επιλέξει ο ενδιαφερόμενος τον εργολάβο με τον οποίο θα συνεργαστεί θα πρέπει να γνωρίζει ποια είναι η αξία των ακινήτων που θα πάρει ως αντιπαροχή. Σημειώνεται ότι η τιμή των διαμερισμάτων είναι μεγαλύτερη όσο ανεβαίνει και ο όροφος.
Επίσης, ο οικοπεδούχος θα πρέπει να διεκδικεί ανάλογο ποσοστό αντιπαροχής και στα βοηθητικά τμήματα του κτιρίου, όπως οι θέσεις γκαράζ και οι αποθήκες.
- <http://www.buildnet.gr/files/check.png> Το χρονοδιάγραμμα που θα τεθεί για την αποπεράτωση της οικοδομής θα πρέπει να είναι αυστηρό, καθώς τυχόν καθυστερήσεις μπορούν να ζημιώσουν οικονομικά τον οικοπεδούχο.
Καλό είναι στην εργολαβική σύμβαση να προβλέπεται ποινική ρήτρα για καθυστέρηση στην ολοκλήρωση του έργου, διαδικασία παράδοσης και παραλαβής.
- <http://www.buildnet.gr/files/check.png> Τέλος, η ποιότητα της κατασκευής.
Σε πολλές περιπτώσεις οι οικοπεδούχοι ζητούν καλύτερη ποιότητα κατασκευής τόσο για το σύνολο της κατασκευής όσο και για τα διαμερίσματα που θα πάρουν οι ίδιοι.
Ο έλεγχος παλαιότερων έργων ενός κατασκευαστή, η ποιότητα των υλικών που χρησιμοποιεί, η συνέπεια στην παράδοση των έργων κ.λπ. αποτελούν βασικά στοιχεία που θα οδηγήσουν τον οικοπεδούχο στη σωστή επιλογή.

Παράδειγμα 1:

Έστω ότι έχουμε οικόπεδο 500 τ.μ. και με συντελεστή δόμησης 2 (συντελεστής δόμησης είναι ο αριθμός ο οποίος πολλαπλασιάζεται με την επιφάνεια του οικοπέδου και δίνει την συνολική επιφάνεια όλων των κτιρίων σε όλους τους ορόφους που θα ανεγερθούν στο οικόπεδο), οπότε είναι δυνατή η ανέγερση οικοδομής 1000 τ.μ.

Έστω ότι κατά τη σύσταση παρακρατούνται 100 χιλιοστά αντιστοιχίας οικοπέδου για μελλοντική δόμηση, σε περίπτωση αύξησης του συντελεστή και τέλος, ότι την οικοδομή αποτελούν 10 ιδιοκτησίες και η κάθε μία από αυτές έχει 90/οοο οικοπέδου.

Το κόστος της οικοδομής θα κατανεμηθεί στις ιδιοκτησίες με βάση τη συμμετοχή κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό κόστος δηλαδή σε 90/900 στην κάθε μία.

Όταν ανεγείρεται οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής, το κόστος το οποίο επωμίζεται ο κατασκευαστής για την κατασκευή του συνόλου της οικοδομής καταβάλλεται από αυτόν προκειμένου να πραγματοποιηθεί η κατασκευή (και η απόκτηση από αυτόν) των ιδιοκτησιών που του αντιστοιχούν με βάση τη συμφωνία του με τον οικοπεδούχο.

Συνεπώς, το προϋπολογιστικό κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με τα ανωτέρω θα πρέπει να κατανεμηθεί μόνο στις ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον κατασκευαστή.

Επίσης ομοίως στην περίπτωση εργολαβικού ανταλλάγματος, ο εργολάβος θα καταλείπει το συνολικό απολογιστικό κόστος που προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου μόνο στις οριζόντιες ιδιοκτησίες που περιέρχονται σε αυτόν αντιστοιχούντων στα ποσοστά του οικοπέδου τα οποία λαμβάνει από τον οικοπεδούχο (εργολαβικό αντάλλαγμα).

Η κατανομή θα γίνει με αναγωγή των χιλιοστών επί του συνολικού οικοπέδου που αντιστοιχεί σε κάθε ιδιοκτησία που θα περιέλθει στον κατασκευαστή σε ποσοστό επί των χιλιοστών του οικοπέδου που λαμβάνει ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

Δηλαδή σε ποσοστό αντιπαροχής 60% στα 600/1000 του οικοπέδου.

Παράδειγμα 2:

Επιτηδευματίας κατασκευάζει με αντιπαροχή οικοδομή 10 διαμερισμάτων που το κάθε ένα από αυτά έχει σύμφωνα με τη σύσταση 100 χιλιοστά επί του οικοπέδου, με εργολαβικό αντάλλαγμα που έχει συμφωνηθεί στο εργολαβικό προσύμφωνο 700 χιλιοστά του οικοπέδου (αντιστοιχούντα σε 7 διαμερίσματα).

Έστω ότι το προϋπολογιστικό κόστος της οικοδομής είναι 600.000,00 ευρώ.

Αυτό θα πρέπει να επιμεριστεί στις ανωτέρω επτά ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον κατασκευαστή.

Έτσι το κόστος κατασκευής θα επιμεριστεί ως εξής:

$$600.000 * 100/700 = 85.714,286 \text{ ευρώ}$$

Συνεπώς, 85.714,286 ευρώ είναι το κόστος κάθε ενός από τα 7 διαμερίσματα.

Για τις ιδιοκτησίες που λαμβάνει ο οικοπεδούχος για λόγους πληροφοριακούς και μόνο θα αναγραφεί στο έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους, χωρίς κατανομή κόστους σε αυτές, η ένδειξη «κτίσματα οικοπεδούχου».

- Στη συνέχεια ο επιτηδευματίας (όπως θα δούμε και στην θεωρία παρακάτω) για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις ΦΠΑ υποχρεούται, βάση της 1024754/187/0015/πολ. 1039/9.3.2006, ΑΥΟΟ (ΦΕΚ Β' 311/15.3.2006) όπως ισχύει:

A. Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο με την ονομασία «Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών»

και

B. Να εκδίδει θεωρημένο πρόσθετο διπλότυπο στοιχείο με τίτλο «Παράδοση Κτισμάτων» προς τον οικοπεδούχο.

Στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η καθαρή αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από τον εργολάβο στον οικοπεδούχο, η οποία αποτελεί τη φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στον οικοπεδούχο.

Η αναγραφόμενη στο ως άνω στοιχείο καθαρή αξία αφενός μεν αποτελεί μειωτικό στοιχείο όσον αφορά το συνολικό κόστος κατασκευής των κτισμάτων της οικοδομής που βαρύνει τον εργολάβο αφετέρου δε αποτελεί το δικαιολογητικό στοιχείο για την καταχώριση της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που περιέρχονται στην κατασκευάστρια επιχείρηση (Πολ. 1067/2006).

Παράδειγμα 3:

Το συνολικό κόστος για την ανέγερση κτιρίου επί οικοπέδου με αντιπαροχή ανέρχεται, όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου, σε 1.000.000,00 ευρώ (στην αξία αυτή δεν συμπεριλαμβάνεται η αξία του οικοπέδου).

Τα κτίσματα που παραδίδονται στον οικοπεδούχο αντιστοιχούν σε 300/1000 του οικοπέδου.

Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» θα εκδοθεί με αξία:

$$1.000.000,00 * 300/1000 = 300.000,00 \text{ ευρώ}$$

και

ΦΠΑ (300.000,00 * 23%) = 69.000,00 ευρώ

Άρα ο οικοπεδούχος οφείλει για την αντιπαροχή 69.000,00 ευρώ, ενώ μέχρι την 25.11.2005 δεν όφειλε τίποτα.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι αυτό το επιπλέον κόστος είτε θα μειώνει εφεξής τα ποσοστά αντιπαροχής του οικοπεδούχου, καθιστώντας την ασύμφορη γι' αυτόν, είτε θα επιβαρύνει τον εργολάβο αυξάνοντας το κόστος του (κόστος που είναι αμφίβολο αν θα το απορροφήσει η κατανάλωση σε ένα ήδη υπερτιμημένο ακίνητο).

Παράδειγμα 4:

Έστω συνολικό κόστος κατασκευής κτιρίων πολυκατοικίας 2.000.000 ευρώ σε οικόπεδο καταχωρημένο στα βιβλία της οικοπεδούχου εταιρείας με αξία κτήσης 500.000 ευρώ.

Από συνολική έκταση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων 2.000 τ.μ, το 30% των διαμερισμάτων θα περιέλθει στους οικοπεδούχους ως αντιπαροχή και το 70% των διαμερισμάτων θα περιέλθει στον κατασκευαστή ως αμοιβή του.

Από τα ανωτέρω έχουμε:

α) Συνολικό κόστος κατασκευής κτιρίων πολυκατοικίας: 2.000.000 με συνολική έκταση διαμερισμάτων 2.000μ²

β) Διαμερίσματα περιελθόντα στους οικοπεδούχους ως αντιπαροχή: 30% = 600μ² = 600.000

γ) Διαμερίσματα περιελθόντα στον κατασκευαστή ως αμοιβή του: 70% = 1.400μ² = 1.400.000

Συνεπώς:

Το συνολικό κόστος κατασκευής της πολυκατοικίας, χωρίς την αξία του οικοπέδου, κατανέμεται:

- Στην αξία του οικοπέδου του οικοπεδούχου και θεωρείται το τμήμα του συνολικού κόστους ανεγέρσεως της οικοδομής που αντιστοιχεί στα διαμερίσματα που

παραχωρούνται στον ιδιοκτήτη του οικοπέδου ως αντιπαροχή, η παραχώρηση των οποίων θα γίνεται χωρίς να διενεργείται λογιστική εγγραφή.

Άρα από τα δεδομένα του παραδείγματος η αξία του οικοπέδου είναι: $2.000.000 \text{ ευρώ} * 30\% = 600.000 \text{ ευρώ}$.

- Στην αξία κτήσεως των διαμερισμάτων που περιέρχονται στον κατασκευαστή και που ως τέτοια θεωρείται το συνολικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής δίχως αξία του οικοπέδου.

Άρα από τα δεδομένα του παραδείγματος η αξία των κτισμάτων είναι: $2.000.000 * 70\% = 1.400.000 \text{ ευρώ}$.

Αποτέλεσμα των παραπάνω και αφού η αξία κτήσης του οικοπέδου ήταν 500.000 ευρώ και το 70% (350.000) αντιστοιχεί στο τμήμα του οικοπέδου που μεταβιβάστηκε στον κατασκευαστή ως αντιπαροχή και με βάση το κόστος ανέγερσης του κτιρίου στο τμήμα αυτό του οικοπέδου αντιστοιχεί ποσό 600.000 ευρώ, προκύπτει μια θετική διαφορά-κέρδος 250.000 ευρώ.

Το υπόλοιπο 30% της αξίας κτήσεως του οικοπέδου, που ανέρχεται σε 150.000 ευρώ, αντιστοιχεί στο τμήμα του οικοπέδου που παραμένει στην οικοπεδούχο εταιρεία.

Λαμβάνοντας υπόψη όμως ότι ο κατασκευαστής του κτιρίου, για το 30% που περιήλθε στην οικοπεδούχο εταιρεία, εξοφλήθηκε με την μεταβίβαση σε αυτόν κατά πλήρη κυριότητα τμήματος του οικοπέδου της οικοπεδούχου εταιρείας, η πράξη αυτή έχει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της πώλησης και άρα η θετική διαφορά 250.000 ευρώ, μπορεί να χαρακτηριστεί ως έκτακτο κέρδος και να καταχωρηθεί στον λογαριασμό 81.03.

Όμως για να αντιπροσωπεύει πραγματοποιηθέν κέρδος η παραπάνω διαφορά, το κτίριο στο οποίο είναι ενσωματωμένη η διαφορά αυτή, πρέπει να πωληθεί.

Αφού όμως παραμένει απύλητο το ποσό των 250.000 ευρώ καταχωρείται στην πίστωση του 41.94 «*υπεραξία από ανέγερση κτιρίου με αντιπαροχή οικοπέδου*».

3.4. Αυτοπαράδοση

3.4.1. Ορισμός και Περιπτώσεις Αυτοπαράδοσης

1. Θεωρείται ως αυτοπαράδοση, η ανάληψη ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών αναγκών του ιδίου ή της οικογένειάς του ή για σκοπούς ξένους προς τη επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

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

3. Σε περίπτωση διαθεσης ακινήτου για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ περί διακανονισμού και παρακολούθησης του επί πενταετία.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου, μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά την πενταετία του διακανονισμού θα υπαχθεί σε ΦΜΑ.

4. Άλλη περίπτωση διάθεσης ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα η οποία εξομοιώνεται με παράδοση και οφείλεται γι' αυτήν ΦΠΑ αυτοπαράδοσης, είναι η περίπτωση κατά την οποία συμπληρώνεται πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής αδείας, χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί παράδοση του ακινήτου, οπότε το ακίνητο θεωρείται ότι διατίθεται πλέον σε μη φορολογητέα δραστηριότητα, εφόσον η πώλησή

(παράδοση) του μετά τον χρόνο αυτό (παρέλευση πενταετίας) δεν θα υπόκειται σε ΦΠΑ.

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

6. Για όλες τις προαναφερθείσες παραδόσεις ακινήτων, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος κατά τον χρόνο παράδοσής τους. Επειδή στις περιπτώσεις αυτές ο εργολάβος κατασκευαστής δεν αγοράζει αλλά κατασκευάζει το ακίνητο, ως φορολογητέα αξία της αυτοπαραδόσης στην πράξη λαμβάνεται υπόψη το κόστος κατασκευής.

Η αξία αυτή αναγράφεται στην ειδική δήλωση που υποβάλλεται για τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων και τα δεδομένα της μεταφέρονται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου.

3.5. Τήρηση Θεωρημένου Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών Και Έκδοση Θεωρημένου Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων

Με την 1024754/187/0015/ΠΟΛ.1039/9.3.2006 Α.Υ.Ο.Ο. (ΦΕΚ 311Β'/15-3-2006) όπως ισχύει, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α/27.12.2005), υποχρεούται:

α) Σε τήρηση θεωρημένου πρόσθετου βιβλίου με τίτλο «*Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών*».

β) Σε έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «*Παράδοση Κτισμάτων*» στον κύριο του οικοπέδου για την οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής.

3.5.1. Τήρηση Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών

3.5.1.1. Υπόχρεος Τήρησης

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής.

Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1038/2006, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

3.5.1.2. Έννοια Οικοδομής και Τρόπος Τήρησης Βιβλίου

1. Ως οικοδομή θεωρείται για την τήρηση του βιβλίου, το σύνολο των κτισμάτων που αποτελούν πολυκατοικία, κάθε οικοδομικής άδειας.

Έτσι εάν με την ίδια οικοδομική άδεια ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο περισσότερα του ενός κτίσματα, στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται ενιαία το κόστος όλων των κτισμάτων και όχι χωριστά το κόστος κάθε κτίσματος.

2. Για κάθε οικοδομή τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

Για διευκόλυνση του επιτηδευματία παρέχεται η δυνατότητα αντί της τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε οικοδομή να τηρείται ένα ενιαίο (μία θεώρηση) βιβλίο για

μερικές ή για όλες τις οικοδομές, σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος της κάθε οικοδομής για την οποία τηρείται.

Μπορεί δηλαδή ο επιτηδευματίας να τηρεί π.χ. ένα βιβλίο για τις τρεις από τις πέντε οικοδομές και ένα βιβλίο για κάθε μία από τις λοιπές.

3. Σημειώνεται ότι εάν με διαφορετική άδεια ανεγείρονται συγχρόνως κτίσματα στο ίδιο οικόπεδο, τότε τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις οικοδομές που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται διακεκριμένα το κόστος κάθε οικοδομής ή στο ενιαίο (μία θεώρηση) βιβλίο που τηρείται για όλες τις οικοδομές ή μερικές από αυτές που ανεγείρονται σε διαφορετικά οικόπεδα, όπου και παρακολουθείται δε, διακεκριμένα το κόστος κάθε μίας από τις οικοδομές που ανεγείρονται ανά οικόπεδο.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ, το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για μερικές ή όλες τις οικοδομές μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το «βιβλίο εσόδων – εξόδων», με την προϋπόθεση ότι από το συνενωμένο αυτό βιβλίο θα παρέχονται σε χωριστές στήλες, τουλάχιστον τα δεδομένα των βιβλίων που συνενώνονται.

3.5.1.3. Τόπος Τήρησης

Το «*Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών*» ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής του (ένα βιβλίο για κάθε μία οικοδομή ή ένα για μερικές ή όλες τις οικοδομές), τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία με δυνατότητα τήρησης αυτού εκτός έδρας μετά από γνωστοποίηση ή μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας.

3.5.1.4. Θεώρηση

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με κωδ.θεωρ. «309». Το βιβλίο αυτό, όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει σύμφωνα με την παραγραφο 1 του άρθρου 19 του ιδίου Κώδικα να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του.

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε οικοδομής.

3.5.1.5. Κόστος Οικοδομής

1. Για την τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών, ως κόστος οικοδομής θεωρείται:

α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες οικοδομές ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ.

Δεν θεωρείται κόστος οικοδομής τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (π.χ. ενοίκια γραφείων, ΔΕΗ γραφείων, μισθοί διοικητικού προσωπικού κ.λ.π.).

Στην περίπτωση που οι δαπάνες που πραγματοποιούνται αφορούν περισσότερες από μία οικοδομές και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο του ΚΒΣ ή στο ίδιο δημόσιο έγγραφο ή σε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, το μέρος της δαπάνης που αφορά κάθε οικοδομή βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή των υπηρεσιών στην κάθε οικοδομή, όταν αυτή προκύπτει από οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, φορολογικό ή μη (π.χ. δελτίο αποστολής αγαθών του εργολάβου από την αποθήκη του στο χώρο της οικοδομής).

Όταν η πραγματική διάθεση δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε οικοδομή, βρίσκεται με επιμερισμό της αξίας της με βάση την επιφάνεια κάθε οικοδομής και τη συνολική επιφάνεια των οικοδομών τις οποίες αφορά η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε.

Σημειώνεται ότι στον επιμερισμό της δαπάνης εκτός από την καθαρή (χωρίς ΦΠΑ) αξία της δαπάνης που επιμερίζεται, αναλόγως επιμερίζεται και ο ΦΠΑ αυτής.

Παράδειγμα:

Υπεργολάβος ελαιοχρωματιστής για τον ελαιοχρωματισμό δύο οικοδομών επιφανείας 600 τ.μ. και 800 τ.μ. εξέδωσε στον εργολάβο βάσει συμφωνίας τιμολόγιο αξίας 2.800,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 644,00 ευρώ.

- Η αξία που αντιστοιχεί σε κάθε οικοδομή είναι:

$$\frac{600}{1400} * 2.800,00 \text{ ευρώ} = 1.200,00 \text{ ευρώ} \quad \& \quad \frac{800}{1400} * 2.800,00 \text{ ευρώ} = 1.600,00 \text{ ευρώ}$$

- Για τον ΦΠΑ:

$$\frac{600}{1400} * 644,00 \text{ ευρώ} = 276,00 \text{ ευρώ} \ \& \ \frac{800}{1400} * 644,00 \text{ ευρώ} = 368,00 \text{ ευρώ}$$

β) Η αξία του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του (αγορά, δωρεά, κληρονομιά, διανομή κ.λ.π.).

➤ **Ανέγερση οικοδομής σε ιδιόκτητο οικόπεδο**

Στην περίπτωση αυτή ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται το κόστος κτήσης αυτού, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας) και επί μη καταχώρησής του σ΄ αυτά στο βιβλίο κοστολογίου αναγράφεται η αξία κτήσης του όπως προκύπτει από το συμβόλαιο ή άλλο τίτλο ιδιοκτησίας ο οποίος έχει μεταγραφεί.

Εάν το κόστος κτήσης του οικοπέδου δεν προκύπτει σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, ως αξία κτήσης αναγράφεται:

- όταν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχές εντός αντικειμενικού συστήματος, η τρέχουσα αντικειμενική αξία αυτού κατά το χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας
- όταν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος, η αξία αυτού κατ΄ εκτίμηση του εργολάβου η οποία οριστικοποιείται με τον προσδιορισμό της από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ κατά την πρώτη μεταβίβαση ιδιοκτησίας.

➤ **Ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή**

Στην περίπτωση αυτή ως αξία του οικοπέδου αναγράφεται η αξία των παραδιδομένων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, όπως αυτή προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» (παράγραφος 2 της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1039/2006).

Εάν με βάση το προσύμφωνο και το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και η καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή, ως αξία του οικοπέδου καταχωρείται η αξία του στοιχείου μειωμένη με το ποσό του χρηματικού τιμήματος.

Μετά την καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου (15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του στοιχείου «Παράδοση Κτισμάτων») η αξία των δαπανών που έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο, μειώνεται ισόποσα με τη συνολική αξία των δαπανών που βαρύνουν τα παραδιδόμενα κτίσματα, όπως προκύπτει από το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων».

γ) Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερση της οικοδομής (μηχανήματα, φορτηγά Ι.Χ. κ.λ.π.), όπως αυτές προσδιορίζονται στην φορολογία εισοδήματος.

Η καταχώρηση των αποσβέσεων αυτών μπορεί να γίνει συγκεντρωτικά για όλα τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν στην κάθε οικοδομή, εφόσον η ανάλυση αυτών ανά οικοδομή προκύπτει από αθεώρητες καταστάσεις ή από το τηρούμενο μητρώο παγίων όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας.

Στην περίπτωση που το ίδιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται σε πολλές οικοδομές, στην ίδια διαχειριστική περίοδο, η ετήσια απόσβεσή του επιμερίζεται στις οικοδομές που χρησιμοποιήθηκε με βάση την πραγματική διάθεσή του και όταν αυτή δεν μπορεί να προσδιοριστεί, η ετήσια απόσβεση επιμερίζεται με βάση την επιφάνεια κάθε οικοδομής, σε σχέση με τη συνολική επιφάνεια των οικοδομών που χρησιμοποιήθηκε.

3.5.2. Έκδοση Στοιχείου «Παράδοση Κτισμάτων»

3.5.2.1. Γενικά - Υπόχρεος Έκδοσης

Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται από την κατασκευάστρια επιχείρηση - εργολάβο που αναλαμβάνει την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής προς τον κύριο του οικοπέδου.

Στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο, η οποία αποτελεί τη φορολογητέα βάση εφαρμογής του ανάλογου συντελεστή Φ.Π.Α, προκειμένου να προκύψει το ποσό του φόρου που επιρρίπτεται στον οικοπεδούχο και αποδίδεται στο Δημόσιο από τον εργολάβο κατασκευαστή.

Η αξία αυτή εκφράζει την απαίτηση του εργολάβου από τον οικοπεδούχο για την παρεχόμενη από αυτόν εργολαβία.

Η απαίτηση αυτή αποσβένεται, με τη μεταβίβαση από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο των ποσοστών του οικοπέδου που αποτέλεσε αντικείμενο αντιπαροχής ή με την μεταβίβαση ποσοστών του οικοπέδου και καταβολής χρηματικού ποσού με βάση το προσύμφωνο.

3.5.2.2. Τρόπος Έκδοσης - Θεώρηση

Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά σε δύο τουλάχιστον αντίτυπα (διπλότυπο) και θεωρείται πριν την χρησιμοποίησή του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με ΚΩΔ. ΘΕΩΡ. «310».

Όταν το στοιχείο αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά δεν θεωρείται εφόσον σημαίνεται με την χρήση ΕΑΦΔΣΣ (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων), σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2003.

Επισήμανση: Ως Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), ορίζεται η αυτόνομη λειτουργικά και φυσικά ηλεκτρονική υπολογιστική συσκευή (φορολογικός μηχανισμός), η οποία:

1) Συνδέεται αποκλειστικά και μόνο μέσω Ειδικής θύρας Επικοινωνίας Δεδομένων με διασυνδεδεμένο ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα για την ασφαλή σήμανση των εκδιδόμενων στοιχείων.

2) Δεν διαθέτει καμία άλλη δυνατότητα εισαγωγής δεδομένων και επικοινωνίας για τη σήμανση των εκδιδόμενων στοιχείων, εκτός από την Ειδική θύρα Επικοινωνίας Δεδομένων.

3) Έχει δυνατότητα πλήρους αποσύνδεσης - απόσπασης από διασυνδεδεμένο ηλεκτρονικό σύστημα επικοινωνίας - λήψης δεδομένων.

4) Διαθέτει ανεξάρτητη είσοδο ηλεκτρικής τροφοδοσίας και αποτελείται από:

- επεξεργαστή που εκτελεί ειδικό λογισμικό για την επεξεργασία και τη σήμανση των στοιχείων (φορολογικό μικροκώδικα),

- μνήμη προγραμμάτων ειδικού λογισμικού (φορολογικού μικροκώδικα),

- μνήμη εργασίας,

- ρολόι,

- φορολογική μνήμη μόνιμης αποθήκευσης δημοσιονομικών δεδομένων,

- φορολογικό εκτυπωτή με αυτόνομη δυνατότητα έκδοσης των δελτίων:

α. Δελτίο Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων- Ζ(ΔΗΦΑΣΣ-Ζ).

β. Δελτίο Συνόψεων - Υπογραφών Ημέρας - (ΔΣΥΜ)

γ. Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων- (ΔΑΠΦΜΗΣ).

3.5.2.3. Περιεχόμενο

Στο στοιχείο «*Παράδοση κτισμάτων*», πέραν των όσων ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. αναγράφονται:

α) Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία,δ/νση έδρας ή κατοικίας,ΑΦΜ και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας).

β) Η φορολογητέα αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, η οποία ισούται με το τμήμα του συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομημάτων - κτισμάτων της οικοδομής (όπως αυτό προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου) που αναλογεί στα χιλιοστά του οικοπέδου που αντιστοιχούν στα παραδιδόμενα κτίσματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 1 παράγραφος 8 εδάφιο β' του Ν. 3427/2005).

Σημειώνεται ότι στην πιο πάνω αξία δεν περιλαμβάνεται η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί στα παραδιδόμενα κτίσματα,επειδή η αξία του οικοπέδου καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου μετά την έκδοση του στοιχείου «*Παράδοση Κτισμάτων*».

Η καθαρή αξία του εν λόγω παραστατικού αποτελεί αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων της οικοδομής για τον εργολάβο και αφετέρου δικαιολογητικό καταχώρισης στο βιβλίο κοστολογίου ως κόστος οικοδομής της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που παραδίδονται από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο.

γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προαναφερόμενη φορολογητέα αξία.

Στο στοιχείο «*Παράδοση Κτισμάτων*» σκόπιμο είναι να αναφέρονται συνοπτικά οι ιδιοκτησίες που αποτέλεσαν αντικείμενο της εργολαβίας και παραδίδονται στον οικοπεδούχο ή να γίνεται παραπομπή στο οικείο προσύμφωνο.

Παράδειγμα:

Το συνολικό κόστος ανέγερσης οικοδομής επί οικοπέδου με αντιπαροχή ανέρχεται όπως προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου σε 2.000.000,00 ευρώ (στην αξία αυτή δεν συμπεριλαμβάνεται η αξία του οικοπέδου).

Τα κτίσματα που παραδίδονται στον οικοπεδούχο αντιστοιχούν σε 400/1000 του οικοπέδου.

- Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» θα εκδοθεί με αξία:

$$2.000.000,00 * \frac{400}{1000} = 800.000,000 \text{ ευρώ}$$

- Φ.Π.Α:

$$(800.000,00 * 23\%) = 184.000,00 \text{ ευρώ}$$

Άρα ο οικοπεδούχος οφείλει για την αντιπαροχή 184.000,00 ευρώ ενώ μέχρι 25/11/2005 δεν όφειλε τίποτα.

3.5.2.4. Χρόνος Έκδοσης

1. Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παράδοσης κτίσματος ή κτισμάτων στον οικοπεδούχο και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Στις οικοδομές που εφαρμόζεται η αναλυτική λογιστική, το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών είναι δυνατό να ενταχθεί στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς κατά ανεγειρόμενη οικοδομή, στους οποίους αναλύεται ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 93 «Κόστος Παραγωγής Ανέγερσης Κτιρίων».

2. Το θεωρημένο διπλότυπο στοιχείο «παράδοση κτισμάτων», εκδίδεται από την κατασκευάστρια επιχείρηση-δηλαδή τον εργολάβο-που ανεγείρει την οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής, προς τον οικοπεδούχο και περιλαμβάνει την αξία των κτισμάτων που παραδίδει σε αυτόν ο εργολάβος για την εξόφληση των χιλιοστών του

οικοπέδου, που ο οικοπεδούχος του μεταβίβασε ως αμοιβή του για τα κτίσματα που του παραδίδει.

Η αξία αυτή, που περιλαμβάνεται στο στοιχείο «παράδοση κτισμάτων» - αποτελεί και την φορολογητέα βάση προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του ΦΠΑ που επιρρήπτεται στον οικοπεδούχο και αποδίδεται στο Δημόσιο από τον εργολάβο κατασκευαστή.

3.6. Λογαριασμοί Παρακολούθησης ΦΠΑ

1. Προυπόθεση για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (από αμοιβές εργολάβων, αγορές διαφόρων υλικών για την ανέγερση κτιρίων), είναι οι εισροές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων-όπως για την κατασκευή ακινήτων, από την πώληση των οποίων να εισπράττεται ο ΦΠΑ εκροών.

Επομένως όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις (πωλήσεις) ακινήτων υποκειμένων σε ΦΠΑ, εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών της, όταν όμως διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο, για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (όπως μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου) δεν μπορεί τότε να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών.

2. Για το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ΦΠΑ των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και ο ΦΠΑ που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί μέσω της περιοδικής δήλωσης στο πεδίο-αφαιρούμενα ποσά. Το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών με βάση την πραγματική διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (pro-rata).

3. Σημειώνεται ότι ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου ποσοστού ΦΠΑ που βαρύνει τις κοινές λειτουργικές δαπάνες όπως γραφική ύλη, έξοδα καθαριότητας κλπ βρίσκεται και για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις με βάση το κλάσμα που ορίζεται ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το

ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας.

4. Ο ΦΠΑ είναι φόρος επιρριπτόμενος στον αντισυμβαλλόμενο, έτσι ο εργολάβος κατασκευαστής κατά την πώληση νεόδμητου ακινήτου, τον αναλογούντα επί της αξίας αυτού ΦΠΑ, τον επιρρίπτει στον αγοραστή, τον εισπράττει από αυτόν και αφού συμψηφήσει σύμφωνα με τα προεκτεθέντα τον εκπιπτόμενο ΦΠΑ εισροών, αποδίδει το υπόλοιπο ποσό στο Δημόσιο.

- Για την πραγματοποίηση των ανωτέρω χειρισμών ο εργολάβος κατασκευαστής υποχρεούται να τηρεί τους σχετικούς λογαριασμούς ΦΠΑ ως κάτωθι:

54.00 ΦΠΑ

54.00.24 ΦΠΑ εισροών-αγορών πρώτων υλών και υλικών ανεγέρσεως οικοδομών

54.00.61 ΦΠΑ εισροών-αμοιβών υπεργολάβων και λοιπών τρίτων λογ.61

54.00.62 ΦΠΑ εισροών-παροχών τρίτων λογ.62

54.00.71 ΦΠΑ εκροών-πωλήσεων νεόδμητων ακινήτων

ΦΠΑ αυτοπαραδόσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΑΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ ΚΑΙ ΔΛΠ 11

4.1. Μακρογρόνια Τεχνικά Έργα

1. Η ολοκλήρωση της εκτελέσεως των τεχνικών έργων επεκτείνεται κατά κανόνα πέραν της μιας χρήσεως και έτσι ανακύπτει το θέμα του τρόπου υπολογισμού των αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως αλλά και της αποτιμήςεως των κατά το τέλος της χρήσεως ημιτελών έργων.

Για το λόγο αυτό έχουν υιοθετηθεί οι τμηματικές τιμολογήσεις, οι οποίες βασίζονται σε περιοδικές επιτόπιες επιμετρήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στην περίοδο και στην κατάρτιση σχετικής πιστοποίησης με βάση την οποία εκδίδεται το αντίστοιχο τιμολόγιο.

2. Στην χώρα μας έχει επικρατήσει και εφαρμόζεται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης του έργου (στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης), το οποίο ποσοστό/στάδιο προσδιορίζεται βάση των περιοδικών επιμετρήσεων του εκτελεσθέντος έργου.

Από το τιμολογούμενο ποσό παρακρατείται το 10% ως εγγύηση καλής εκτέλεσης του έργου και επιστρέφεται κατά την παραλαβή του έργου από τον εργοδότη (Δημόσιο.κ.τ.λ.).

3. Ως ακαθάριστα έσοδα των τεχνικών επιχειρήσεων λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Διευκρινίζεται ότι με τη φράση εργολαβικά ανταλλάγματα ή πιστοποιούμενα εργολαβικά ανταλλάγματα νοούνται οι εργολαβικές αμοιβές, οι οποίες αντιστοιχούν στις εκτελεθεισες εργασίες του τεχνικού έργου που η εκτέλεσή τους πιστοποιήθηκε με επιτόπια επιμέτρηση.

4.2. Λογιστικές Εγγραφές:

Βάση των τιμολογίων των τμηματικών τιμολογήσεων διενεργούνται οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

- Με χρέωση του λογ.πελατών 30, πιστώνονται οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

71 «Πωλήσεις Τεχνικών Έργων»

71.30 «Τεχνικό Έργο Κ»

71.30.30 «Τιμολογηθέντα Τμήματα Τεχνικού Έργου Κ»

71.30.30.01 «Εισπρακτέα Ποσά»

71.30.30.02 «Παρακρατημένες Εγγυήσεις»

- Για τον υπολογισμό του βραχυχρόνιου ή ακόμα και ετήσιου αποτελέσματος για το τεχνικό έργο Κ, ο λογ. 71.30.30 μεταφέρεται (με χρέωση του 90.07) στην πίστωση του 96.71.30 «αποτελέσματα τιμολογ.τμημάτων τεχν.έργου Κ», στη χρέωση του οποίου μεταφέρεται από τον 93.30 «κόστος κατασκευής τεχν.έργου Κ» (με πίστωση του αντίθετου 93.30.99) το αντίστοιχο στο τιμολογηθέν τμήμα του έργου κόστος και προσδιορίζεται το αποτέλεσμα (υπόλοιπο) το οποίο και μεταφέρεται στον λογ.98.99 «Αποτελέσματα Χρήσης».
- Κατά την κατάρτιση της γενικής εκμετάλλευσης, χρεώνεται ο λογ. 23.10 «ακίνητα υπό ανέγερση-απογραφή» και οι υπολογαριασμοί του 23.10.02.30.98 «πραγματοποιημένο κόστος» και του αντίθετου 23.10.02.30.99 «τμηματικές τιμολογήσεις», με πίστωση του 80.00, με τα ποσά του λογ. 94.23.30.98 «πραγματοποιημένο κόστος» και του αντίθετου του 94.23.30.99 «τμηματικές τιμολογήσεις» και έτσι εμφανίζονται αναλυτικά και τα δύο ποσά στους λογαριασμούς 23.10 «απογραφή» και 80.00 «γεν.εκμετάλλευση».
- Οι ανωτέρω εγγραφές διενεργούνται στα λογιστικά βιβλία της τεχνικής εταιρείας, όταν το τεχνικό έργο κατασκευάζεται από την ίδια την ανάδοχο τεχνική εταιρεία ενώ όταν το έργο εισφέρεται σε κοινοπραξία, οι παραπάνω εγγραφές διενεργούνται στα λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας και η ανάδοχος του έργου τεχνική εταιρεία

αρκείται στο να δημιουργήσει σχετικό υπολογαριασμό κάτω από τον λογ. 73.95 «έσοδα από κοινοπρακτική εκτέλεση έργων».

- Ο λογ. 71.30.30.01 «ποσά εισπρακτέα» πιστώνεται με χρέωση του 30.03 «Πελάτες – ΝΠΔΔ & Δημόσιες Επιχειρήσεις».
- Ο λογ. 71.30.30.03 πιστώνεται με χρέωση του λογ. 30.03.30.03 ή του 30.03.30.06 «Παρακρατημένες Εγγυήσεις», ο οποίος πιστώνεται με χρέωση των χρηματικών διαθεσίμων του 38 κατά την είσπραξη της εγγύησης.
- Οι πιο πάνω υπολογαριασμοί του 71.30 είναι πληροφοριακοί και δεν μεταφέρονται στον λογ. αναλυτικής λογιστικής 96.71 στον οποίο μεταφέρεται μόνο το υπόλοιπο του 71.30.

4.3. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11

1. Αντικείμενο των συμβάσεων κατασκευής τεχνικών έργων πέραν του έτους, δύναται να είναι η κατασκευή είτε ενός απλού κατά βάση έργου, όπως για παράδειγμα: μία γέφυρα, ένα κτίριο, μια σύραγγα, ένα λιμάνι, ένα αεροδρόμιο, είτε ενός πολύπλοκου έργου όπως ένα διυλιστήριο.

2. Επίκεντρο του λογιστικού προτύπου 11, είναι η ανάπτυξη των θεμάτων της κατανομής των συμβατικών εσόδων και των πραγματοποιούμενων εξόδων (κόστους κατασκευής) στις λογιστικές χρήσεις που διαρκεί η κατασκευή του έργου και ο προσδιορισμός του αποτελέσματος κάθε χρήσης.

Παρακάτω ακολουθούν αναλυτικά όλες οι διατάξεις και ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π.11.

3. 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.

4.3.1. Πεδίο Εφαρμογής

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

4.3.2. Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

1. 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 ό,τι αφορά τον σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

2. 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.

3. 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.

4. Μια σύμβαση κατασκευής μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός μοναδικού περιουσιακού στοιχείου, όπως μιας γέφυρας, ενός κτηρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου, ενός πλοίου ή μιας σήραγγας.

Μια σύμβαση κατασκευής μπορεί επίσης να διέπει την κατασκευή ενός πλήθους περιουσιακών στοιχείων, που είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα σε

ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων περιλαμβάνουν τις συμβάσεις κατασκευής διυλιστηρίων και άλλων πολύπλοκων τμημάτων.

➤ Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, **οι συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:**

α) Συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα: οι συμβάσεις για υπηρεσίες διαχείρισης έργων και αρχιτέκτονας.

β) Συμβάσεις για την κατεδάφιση ή την αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, ύστερα από μία κατεδάφιση.

5. Οι συμβάσεις κατασκευής καταρτίζονται με διάφορους τρόπους, οι οποίοι για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, προς διευκόλυνση του καθορισμού του χρόνου λογιστικοποίησεως των εσόδων και των εξόδων, ταξινομούνται ως «*Συμβάσεις Σταθερού Τιμήματος*» και «*Συμβάσεις Κόστους Πλέον Κέρδους*».

Μερικές συμβάσεις κατασκευής μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά αμφοτέρων των πιο πάνω τύπων σύμβασης, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης κόστους πλέον κέρδους με προσυμφωνημένη μέγιστη τιμή.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο κατασκευαστής χρειάζεται να λαμβάνει υπόψη όλους τους όρους των κάτωθι παραγράφων 2 και 3, ενότητας **4.3.6**, προκειμένου να προσδιορίσει πότε θα αναγνωρισθούν τα έσοδα και τα έξοδα από συμβάσεις.

4.3.3. Ομαδοποιημένες Και Διασπασμένες Συμβάσεις Κατασκευής

Οι κανόνες αυτού του Προτύπου συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής. 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, ούτως ώστε να παρουσιάζεται η ουσία μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.

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

α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο

β) 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

γ) το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευτούν.

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

α) η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο (πακέτο)

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

γ) οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.

3. 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:

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

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

4.3.4. Έσοδο Συμβάσεων

1. Το έσοδο συμβάσεων θα περιλαμβάνει:

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

2. Το συμβατικό έσοδο επιμετράται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Η επιμέτρηση 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.

Για παράδειγμα:

α) ένας κατασκευαστής και ένας πελάτης μπορεί να συμφωνήσουν τροποποιήσεις ή αποζημιώσεις που αυξάνουν ή μειώνουν το συμβατικό έσοδο σε μια επόμενη περίοδο από εκείνη κατά την οποία συμφωνήθηκε αρχικά η σύμβαση.

β) το ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε σε μία σύμβαση σταθερού τιμήματος, μπορεί να αυξάνεται ως συνέπεια όρων κλιμάκωσης του κόστους.

γ) το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να μειώνεται ως αποτέλεσμα ποινικών ρητρών που προκύπτουν από καθυστερήσεις με υπαιτιότητα του κατασκευαστή κατά την ολοκλήρωση της σύμβασης ή

δ) όταν μία σύμβαση σταθερού τιμήματος αφορά μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, το συμβατικό έσοδο αυξάνεται, καθώς αυξάνεται ο αριθμός των μονάδων.

3. Τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι μία οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στο έργο που εκτελείται με βάση τη σύμβαση. Μία τροποποίηση μπορεί να καταλήξει σε αύξηση ή μείωση του συμβατικού εσόδου.

Παραδείγματα τροποποιήσεων, είναι οι αλλαγές στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό του κατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και οι αλλαγές στη διάρκεια μιας σύμβασης.

Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:

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

β) το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

4. Αξίωση είναι ένα ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, για κάλυψη κόστους που δεν περιλαμβάνεται στη συμβατική τιμή. Μία αξίωση μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη, από λάθη στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό και από αμφισβητήσιμες τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο.

Η επιμέτρηση των ποσών του εσόδου που προκύπτει από αξιώσεις υπόκειται σε υψηλό βαθμό αβεβαιότητας και συχνά εξαρτάται από το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων. Συνεπώς, οι αξιώσεις συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο εφόσον:

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

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

5. Τα κίνητρα είναι επιπρόσθετα ποσά που κατεβλήθησαν στον κατασκευαστή, μετά την επίτευξη καθορισμένων προτύπων εκτέλεσης.

Για παράδειγμα, μία σύμβαση μπορεί να προβλέπει την πληρωμή ποσού ως κινήτρου στον κατασκευαστή λόγω έγκαιρης ολοκλήρωσης του έργου.

Οι πληρωμές αμοιβών παρότρυνσης συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:

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

β) το ποσό των αμοιβών παρότρυνσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

4.3.5. Κόστος Συμβάσεων

1. Το κόστος συμβάσεων θα **περιλαμβάνει**:

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

2. Το κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνει:

- α) το άμεσο κόστος εργασίας, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης
- β) το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή
- γ) τις αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης
- δ) το κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής
- ε) το κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού
- στ) το κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέεται άμεσα με τη σύμβαση
- ζ) το εκτιμώμενο κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που συμπεριλαμβάνει και το αναμενόμενο κόστος των εγγυήσεων και
- η) τις αξιώσεις τρίτων.

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

3. Τα στοιχεία του κόστους που μπορεί να καταλογίζονται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορούν να επιμερισθούν σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής **περιλαμβάνουν:**

α) ασφάλιστρα

β) κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση και

γ) γενικά έξοδα κατασκευών

Το κόστος αυτό κατανέμεται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων, που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλα τα στοιχεία του κόστους που έχουν όμοια χαρακτηριστικά.

Η κατανομή βασίζεται στο συνηθισμένο επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας. Τα κατασκευαστικά γενικά έξοδα περιλαμβάνουν στοιχεία κόστους, όπως η σύνταξη και επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού κατασκευών.

Στοιχεία κόστους που μπορεί να επιρρίπτονται στη συμβατική δραστηριότητα γενικά και να επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις, περιλαμβάνουν επίσης και το κόστος δανεισμού, όταν ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*.

4. Δαπάνες που ειδικά επιβαρύνουν τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, μπορεί να περιλαμβάνουν ορισμένα γενικές δαπάνες διοίκησης και ανάπτυξης, των οποίων η καταβολή προς τον κατασκευαστή καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

5. Στοιχεία κόστους που δεν μπορεί να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορεί να επιβαρύνουν μία σύμβαση, αποκλείονται από τα κόστος της σύμβασης κατασκευής.

Σε αυτά τα στοιχεία περιλαμβάνονται:

α) γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας για τα οποία δεν προβλέπεται στη σύμβαση επιστροφή

β) έξοδα πώλησης

γ) δαπάνες ερευνών και ανάπτυξης για τις οποίες δεν καθορίζεται στη σύμβαση η ανάκτησή τους και

δ) απόσβεση μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια, που δε χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένη σύμβαση.

6. Το συμβατικό κόστος συμπεριλαμβάνει το κόστος που αφορά σε μία σύμβαση για την περίοδο από την ημερομηνία που εξασφαλίζεται η σύμβαση μέχρι την πλήρη ολοκλήρωση αυτής.

Όμως, έξοδα που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση της σύμβασης συμπεριλαμβάνονται επίσης ως μέρος του συμβατικού κόστους, εφόσον είναι δυνατόν να απομονωθούν και να επιμετρηθούν αξιόπιστα και αναμένεται ότι η σύμβαση θα συναφθεί.

Όταν τα έξοδα για τη σύναψη μιας σύμβασης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία έγιναν, δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος, εφόσον η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη περίοδο.

4.3.6. Αναγνώριση Εσόδων Και Εξόδων Συμβάσεων

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

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ενότητα **4.3.7.**

2. Στην περίπτωση της «*Σύμβασης Σταθερού Τιμήματος*» το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα

γ) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να επιμετρηθούν αξιόπιστα και

δ) οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό έξοδο που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

3. Στην περίπτωση της «*Σύμβασης Κόστους πλέον Κέρδους*» το αποτέλεσμα της σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, και

β) τα συμβατικά έξοδα που θα επιρριφθούν στο έργο, μπορεί να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν τα έξοδα αυτά είναι ειδικά ανακτήσιμα ή όχι.

4. Η αναγνώριση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως «*μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης*».

Σύμφωνα με αυτήν 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.

5. Σύμφωνα με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, το συμβατικό έσοδο λογίζεται ως έσοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο.

Το συμβατικό κόστος συνήθως βαρύνει την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο στο οποίο αφορά. Όμως, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνόλου του συμβατικού κόστους σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου του έργου, λογίζεται αμέσως στα έξοδα, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ενότητα **4.3.7**.

6. Ένας κατασκευαστής μπορεί να έχει επιβαρυνθεί με συμβατικά έξοδα, που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης. Αυτά τα έξοδα αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, εφόσον αναμένεται ότι θα καλυφθούν, οπότε αντιπροσωπεύουν ένα ποσό που οφείλεται από τον πελάτη και συχνά κατατάσσεται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

7. Το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μόνον όταν αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Όμως, όταν ανακύπτει αβεβαιότητα σχετικά με την δυνατότητα εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στο συμβατικό έσοδο και ήδη αναγνωρισμένου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το μη εισπρακτέο ποσό ή το ποσό για το οποίο έχει παύσει να υπάρχει πιθανότητα ανάκτησής του αναγνωρίζεται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού του συμβατικού εσόδου.

8. Μια οικονομική οντότητα είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, αφού έχει συνάψει σύμβαση που ορίζει:

α) τα εκτελεστά δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί

β) το αντάλλαγμα και

γ) τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την οικονομική οντότητα να διαθέτει αποτελεσματικό εσωτερικό σύστημα οικονομικό προγραμματισμό και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Η οικονομική οντότητα επανεξετάζει και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους, καθώς εκτελείται η σύμβαση.

Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δεν αποδεικνύει υποχρεωτικά ότι το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

9. Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους.

Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο που επιμετρά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο.

Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

α) η αναλογία των συμβατικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος

β) αξιολογήσεις του εκτελεσθέντος έργου, ή

γ) ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.

Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές που ελήφθησαν από τους πελάτες, συχνά δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.

10. Όταν το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό κόστος μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται μόνο οι συμβατικές δαπάνες που αντιπροσωπεύουν τις εκτελεσθείσες εργασίες.

Παραδείγματα συμβατικού κόστους που αποκλείεται, αποτελούν:

α) το κόστος συμβάσεων που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα επί της σύμβασης, όπως το κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί σε ένα εργοτάξιο ή είναι σε αναμονή για χρήση σε μια σύμβαση, αλλά ακόμη δεν έχουν ενσωματωθεί, χρησιμοποιηθεί ή τοποθετηθεί κατά την εκτέλεση της σύμβασης, εκτός αν τα υλικά έχουν κατασκευασθεί ειδικά για τη σύμβαση και

β) οι πληρωμές που έγιναν προκαταβολικά σε υπεργολάβους για έργο εκτελούμενο με σύμβαση υπεργολαβίας.

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

α) το έσοδο πρέπει να αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό έξοδο πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί και

β) τα συμβατικά έξοδα πρέπει να λογίζονται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται.

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ενότητα **4.3.7**.

12. 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 πιθανόν ότι η οικονομική οντότητα θα ανακτήσει το συμβατικό έξοδο που έχει πραγματοποιηθεί.

Συνεπώς, το συμβατικό έσοδο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που τα υφιστάμενα έξοδα αναμένεται να ανακτηθούν.

Όταν το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα κέρδος δεν αναγνωρίζεται.

Όμως και αν ακόμη το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν 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, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ενότητα **4.3.7**.

13. Το συμβατικό κόστος που δεν αναμένεται να ανακτηθεί, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

Παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες η ανάκτηση συμβατικού εξόδου που πραγματοποιήθηκε μπορεί να μην είναι πιθανή και στις οποίες το έξοδο αυτό μπορεί να χρειάζεται να βαρύνει τα αποτελέσματα αμέσως, περιλαμβάνουν συμβάσεις:

α) οι οποίες δεν είναι πλήρως εκτελεστές, τουτέστιν η εγκυρότητά τους τίθεται σε σοβαρή αμφιβολία

β) η ολοκλήρωση των οποίων εξαρτάται από το αποτέλεσμα εκκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης

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

δ) όπου ο πελάτης αδυνατεί να τηρήσει τις δεσμεύσεις του ή

ε) όπου ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να τηρήσει τις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.

14. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση της έκβασης του της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη

σύμβαση κατασκευής θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 και όχι με την παράγραφο 11.

4.3.7. Αναγνώριση Αναμενόμενων Ζημιών

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

2. Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

α) το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης

β) το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας ή

γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μεμονωμένη σύμβαση κατασκευής σύμφωνα με την παράγραφο 2, ενότητα 4.3.3.

4.3.8. Μεταβολές Στις Εκτιμήσεις

1. Η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης εφαρμόζεται με τρόπο σωρευτικό, σε κάθε λογιστική περίοδο, πάνω στις τρέχουσες εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους.

Συνεπώς, το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση του συμβατικού εσόδου ή του συμβατικού εξόδου ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλ. ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη).

Οι μετά τη μεταβολή εκτιμήσεις, χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού του εσόδου και των εξόδων που λογίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της περιόδου στην οποία γίνεται η μεταβολή, καθώς και των επομένων περιόδων.

4.3.9. Γνωστοποιήσεις

1. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το ποσό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στα έσοδα της περιόδου

β) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στην περίοδο και

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

2. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:

α) το άθροισμα των πραγματοποιηθέντων εξόδων και των κερδών που αναγνωρίστηκαν (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες) μέχρι την ημερομηνία αυτή

β) το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και

γ) το ποσό των παρακρατήσεων.

3. Παρακρατήσεις είναι ποσά των τμηματικών τιμολογήσεων τα οποία δεν καταβάλλονται μέχρις ότου ικανοποιηθούν οι όροι που ορίζονται στη σύμβαση για την πληρωμή αυτών των ποσών ή μέχρις ότου αποκατασταθούν τυχόν ελαττώματα.

Οι τμηματικές τιμολογήσεις είναι ποσά που τιμολογήθηκαν για το εκτελεσθέν έργο βάσει μιας σύμβασης, άσχετα αν έχουν πληρωθεί από τον πελάτη ή όχι.

Προκαταβολές είναι ποσά που καταβλήθηκαν στον κατασκευαστή πριν από την εκτέλεση του σχετικού έργου.

4. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) το μεικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως περιουσιακό στοιχείο και

β) το μεικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση.

5. Το μεικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

α) των πραγματοποιηθέντων εξόδων συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη μείον

β) το σύνολο των ζημιών που αναγνωρίστηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων, για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες) υπερβαίνουν τις τμηματικές τιμολογήσεις.

6. Το μεικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

α) των πραγματοποιηθέντων εξόδων συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη μείον

β) το σύνολο των ζημιών που αναγνωρίστηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων, για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες οι τμηματικές τιμολογήσεις υπερβαίνουν τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν συν τα αναγνωρισθέντα κέρδη (μείον αναγνωρισθείσες ζημίες).

7. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις*, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύψουν από τέτοια στοιχεία, όπως έξοδα εγγυήσεων, αξιώσεις, ποινές ή πιθανές ζημίες.

4.3.10. Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

5.1. Λογαριασμοί Γ.Λ.Σ. στους οποίους καταχωρούνται ορισμένα Ειδικής Φύσεως Εξόδα Τεχνικών Εταιριών (Γνωμ.ΕΣΥΛ 252/2244/1995).

1. Τα ποσά του Δωρόσημου των οικοδόμων, που καταβάλλονται από την Τεχνική Εταιρία στο ΙΚΑ, καταχωρούνται:

α) Στη χρέωση του λογαριασμού 60.04 «εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομισθίου προσωπικού» και του τριτοβάθμιου του 60.04.03 «δωρόσημο οικοδομών» (με πίστωση του 55.00.03 «λογ/σμός δωρόσημου ημερομισθίων οικοδομικών εργασιών») εάν οι οικοδόμοι προσλαμβάνονται απευθείας από την ανωτέρω εταιρία.

β) Στις περιπτώσεις που οι οικοδόμοι έχουν προσληφθεί από υπεργολάβο, στον οποίο έχει ανατεθεί η εκτέλεση (για λογαριασμό της εν λόγω εταιρίας) τμήματος του τεχνικού έργου, με τη συμφωνία οι εισφορές υπέρ ΙΚΑ και λοιπών Ταμείων να βαρύνουν αυτή, τα σχετικά ποσά καταχωρούνται στη χρέωση του κενού δευτεροβάθμιου λογαριασμού 61.94, ο οποίος συμπληρώνεται με κατάλληλο τίτλο και αναπτύσσεται σε ανάλογους τριτοβάθμιους, ως εξής:

61.94 *Εισφορές υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών για κατασκευαζόμενα τεχνικά έργα.*

61.94.00 *Εισφορές υπέρ ΙΚΑ προσωπικού υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων.*

61.94.01 *Δωρόσημο οικοδόμων υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών Τεχνικών έργων*

61.94.05 *Κρατήσεις - εισφορές υπέρ ΤΣΜΕΔΕ*

61.94.06 *Κρατήσεις - εισφορές υπέρ ΤΠΕΔΕ*

61.94.07 *Κρατήσεις - εισφορές υπέρ ΜΤΠΥ*

61.94.08

Διευκρινίζεται ότι, στους πιο πάνω τριτοβάθμιους λογαριασμούς 61.94.05 - 61.94.07 και στους ανοιγόμενους παρόμοιους για ανάλογες περιπτώσεις, καταχωρούνται οι καταβαλλόμενες εισφορές υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών που, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, βαρύνουν την ανωτέρω τεχνική εταιρία και υπολογίζονται με βάση ορισμένα ποσοστά επί της αξίας του εκτελούμενου Τεχνικού Έργου.

2. Τα καταβαλλόμενα υπέρ τρίτων διάφορα τέλη, εκτός των εισφορών υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών, όπως π.χ. υπέρ του Τεχνικού Επιμελητηρίου, που υπολογίζονται με ποσοστό επί της αξίας του εκτελούμενου Τεχνικού Έργου, καταχωρούνται στο νεοδημιουργούμενο δευτεροβάθμιο λογ/σμό 63.90 «*τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων Τεχνικών Έργων*» και σχετικούς τριτοβάθμιους του.

3. Οι καταβαλλόμενες αμοιβές σε εταιρίες μελετών κ.λπ. από τις οποίες, σύμφωνα με το επισυναπτόμενο, στην επιστολή της εταιρίας, έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών 1123927/10906/1995, δεν προβλέπεται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου, για καλύτερη εξυπηρέτηση δύνανται να καταχωρούνται σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο, τον 61.90 «*αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος*», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

4. Τα τιμολόγια των υπεργολάβων, στους οποίους τίθεται η εκτέλεση τμημάτων του Τεχνικού έργου που αναλαμβάνονται, καταχωρούνται στη χρέωση του νεοδημιουργούμενου δευτεροβάθμιου λογαριασμού 61.93 «*αμοιβές υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων*», ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

5. Οι καταβαλλόμενες αμοιβές σε εταιρίες μελετών του εξωτερικού, από τις οποίες διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 5%, καταχωρούνται σε ιδιαίτερο τριτοβάθμιο του δευτεροβάθμιου 61.01 «*αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος*».

5.2. Τρόπος τήρησης Αναλυτικής Λογιστικής από Τεχνικές Επιχειρήσεις (Γνωμ.ΣΛΟΤ 1/313/10.11.2003).

Σύμφωνα με τις γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ. 30/1021/1988, 54/1291/1990, 82/1630/1991 και 128/1874/1993, τα τεχνικά έργα (λιμάνια, δρόμοι, γέφυρες, σύραγγες, υπονόμοι, φράγματα, ανεγειρόμενες οικοδομές προς πώληση κ.α.) από άποψη υπολογισμού του κόστους κατασκευής τους, εξομοιώνονται με τα παραγόμενα προϊόντα από βιομηχανική επιχείρηση, με αποτέλεσμα για τον υπολογισμό του κόστους κατασκευής τους να εφαρμόζονται οι κανόνες και οι αρχές προσδιορισμού του κόστους των παραγόμενων προϊόντων από βιομηχανική επιχείρηση, που περιλαμβάνονται στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως του Ε.Γ.Α.Σ:

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1.100 και 5.2 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με την υπ αριθ. 270/1996 γνωμάτευση του ΕΣΥΛ και το άρθρο 38, παρ. 6 του Ν.2873/2000, οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ετήσιο κύκλο εργασιών 3 δις δρχ. και άνω ή 9.000.000 ευρώ και άνω, υποχρεούνται να τηρούν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ) του Π.Δ. 1123/1980 στο σύνολό του, δηλαδή τόσο τη Γενική Λογιστική όσο και την Αναλυτική Λογιστική και να προσδιορίζουν το λειτουργικό τους κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά τους αποτελέσματα σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση.

β) Ο κλάδος των τεχνικών εταιριών (επιχειρήσεων) είχε εξαιρεθεί από την υποχρέωση της εξαγωγής βραχύχρονων αποτελεσμάτων στην Αναλυτική Λογιστική, λόγω απαλλαγής τους από την υποχρέωση τήρησης αποθήκης, σύμφωνα με την προϋπάρχουσα διάταξη του άρθρου 8, παρ. 10 του ΚΒΣ, δεδομένου ότι το καθαρό τους εισόδημα (κέρδος) δεν προσδιοριζόταν εσωλογιστικά (με βάση τα τηρούμενα λογιστικά τους βιβλία) αλλά εξωλογιστικά με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994.

γ) Με τον Ν.2940/2001 (άρθρο 7, παρ. 7), σε συνδυασμό με τον Ν.2992/2002 (άρθρο 16, παρ. 3), οι τεχνικές εταιρίες (ν.π. άρθρου 101, παρ.1, Ν.2238/1994) θα προσδιορίζουν τα αποτελέσματά τους (από 1.1.2002 και στο εξής) εσωλογιστικά και θα φορολογούνται με βάση τα κατ' αυτόν τον τρόπο προσδιοριζόμενα αποτελέσματα. Κατόπιν αυτού, οι τεχνικές επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερβαίνει τα 9.000.000 ευρώ και επιπλέον έχουν προσωπικό πάνω από πενήντα (50) άτομα ή ύψος ενεργητικού και παθητικού πάνω από 1.500.000 ευρώ, οφείλουν να τηρούν το ΓΛΣ του Π.Δ.1123/1980 στο σύνολό του, δηλαδή τόσο τη Γενική Λογιστική όσο και την Αναλυτική Λογιστική, όπως συμβαίνει με όλες τις επιχειρήσεις της χώρας

και να προσδιορίζουν το λειτουργικό τους κόστος, το κόστος παραγωγής και τα αναλυτικά τους αποτελέσματα σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση.

δ) Λόγω των ιδιομορφιών που παρουσιάζει η παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα των τεχνικών επιχειρήσεων και προς διευκόλυνσή τους για την τήρηση της Αναλυτικής Λογιστικής και την κοστολόγηση των λειτουργιών των προϊόντων και υπηρεσιών τους, παραθέτουμε στη συνέχεια τις ακόλουθες οδηγίες χειρισμού των σχετικών λογιστικών γεγονότων:

1. Οργανικά έξοδα κατ'είδος

α) Κατά τη λήψη του παραστατικού των κατ είδος δαπανών, γίνεται λογιστικοποίηση της αξίας τους και καταχώρησή τους στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 του ΓΛΣ.

β) Στο τέλος κάθε μήνα ή τριμήνου προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κατ αξία ποσό των κατ είδος δαπανών οι οποίες, ενώ έχουν πραγματοποιηθεί μέσα στον μήνα ή στο τρίμηνο, δεν έχουν εκκαθαριστεί ή τιμολογηθεί, με χρέωση των λογαριασμών προϋπολογισμένων δαπανών της Ομάδας 6 (π.χ. 60.99, 61.99, 62.99 κ.ο.κ.) και πίστωση των αρμόδιων λογαριασμών του πρωτοβάθμιου 58 «*λογαριασμοί περιοδικής κατανομής*». Εγγραφές δηλαδή χρονικής προσαρμογής στο τέλος του μήνα ή του τριμήνου γίνονται και για τις δαπάνες.

γ) Οι δαπάνες που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της Ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, μεταφέρονται ταυτόχρονα ή το αργότερο στο τέλος του μήνα στους αρμόδιους λογαριασμούς των κέντρων κόστους τους οποίους αφορούν, στον πρωτοβάθμιο 92 και τους υπολογαριασμούς του, για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους.

2. Αποθέματα

Τα αγοραζόμενα αποθέματα (εμπορεύματα - πρώτες ύλες - αναλώσιμα υλικά - ανταλλακτικά παγίων - είδη συσκευασίας) καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς της Ομάδας 2 κατ'αξία, βάσει του τιμολογίου του προμηθευτή. Τα εν λόγω αποθέματα καταχωρούνται παράλληλα και στους λογαριασμούς αποθηκών της Αναλυτικής Λογιστικής, π.χ. στον λογαριασμό 94 «*αποθέματα κατά ποσότητα και αξία*».

Αυτό ισχύει είτε τα αποθέματα (σίδηρος, τσιμέντο, έτοιμο μπετόν, ξυλεία κ.λπ.) παραλαμβάνονται και αποθηκεύονται σε κάποιον κλεισμένο αποθηκευτικό χώρο είτε παραδίδονται από τον προμηθευτή απευθείας στο εργοτάξιο.

Στην τελευταία περίπτωση, οι λογαριασμοί αποθηκών πιστώνονται κατά ποσότητα και κατ αξία ταυτόχρονα με τη χρέωσή τους, με χρέωση π.χ. του λογαριασμού 93 «κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)».

3. Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

Το κόστος των αναλαμβανόμενων και κατασκευαζόμενων έργων παρακολουθείται εσωλογιστικά με τον λογαριασμό π.χ. 93 «κόστος παραγωγής - παραγωγή σε εξέλιξη» και τον αρμόδιο δευτεροβάθμιο, π.χ. 93.21 «κόστος κατασκευής έργων».

Για την παρακολούθηση του κόστους κάθε έργου πρέπει να ανοίγεται και ένας τριτοβάθμιος λογαριασμός, π.χ. 93.21.01 «κόστος κατασκευής γέφυρας ή έργου χ, κτιρίου, οικοδομής, διαμερίσματος κ.λπ.».

Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται σε τρεις τουλάχιστον υπολογαριασμούς,για παράδειγμα:

93.21.01.01 Κόστος πρώτων υλών και υλικών

93.21.01.02 Κόστος άμεσης εργασίας

93.21.01.03 Κόστος λοιπό (Γ.Β.Ε.)

Όταν περατωθεί το έργο και είναι έτοιμο να πωληθεί ή παραδοθεί στον δικαιούχο, τα υλικά (πρώτες ύλες) που ενδεχόμενα δεν έχουν αναλωθεί και δεν έχουν ενσωματωθεί στο έργο, απογράφονται, αποτιμώνται και λογιστικοποιούνται με πίστωση του λογαριασμού π.χ. 93.21.01.01 και χρέωση του αρμόδιου λογαριασμού αποθήκης του 94 «αποθέματα».

4. Κόστος έτοιμου προϊόντος (έργου - κτιρίου - διαμερίσματος κ.λπ.)

Μετά την εγγραφή αυτή οριστικοποιείται το κόστος του έργου και αυτό μεταφέρεται στον λογαριασμό 94.21 «έτοιμα προϊόντα - έργα κατασκευασμένα» και τον τριτοβάθμιό του ένα για κάθε έργο.

Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται στη συνέχεια με χρέωση του λογαριασμού 96 και του αρμόδιου υπολογαριασμού, ο οποίος έχει πιστωθεί με το αντίστοιχο έσοδο, με σκοπό τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος, το οποίο και μεταφέρεται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων, π.χ. 96.99.00 «μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης».

Κατά τα λοιπά, ισχύουν και εφαρμόζονται οι κανόνες λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής, όπως ορίζονται από την παρ. 5.2 του Π.Δ. 1123/1980 και την υπ αριθ. 270/2273/1996 γνωμάτευση του ΕΣΥΛ.

5. Η λογιστική παρακολούθηση του κόστους των κατασκευαζόμενων διαμερισμάτων, κτιρίων και οικοδομών από τις τεχνικές επιχειρήσεις, των εσόδων από την πώληση αυτών και του προκύπτοντος αποτελέσματος.

Για την περίπτωση αυτή, σε συνδυασμό με:

α) τις διατάξεις των Ν.2940/2001 και Ν.2992/2002, σύμφωνα με τις οποίες το αποτέλεσμα (κέρδος) των επιχειρήσεων αυτών για την επιβολή του φόρου εισοδήματος προσδιορίζεται εσολογιστικά

β) την υπ αριθ. 1105743/10736/Β0012/ΠΟΛ.1256/15.12.2001 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία διευκρινίζεται ότι ο Ν.2940/2001 άλλαξε μόνο τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων, ενώ ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων τους εξακολουθεί να γίνεται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος απόκτησης του εσόδου από την πώληση των διαμερισμάτων, οικοδομών κ.λπ. συμπίπτει φορολογικά με την ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου πώλησης αυτών

γ) τις αρχές και κανόνες λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής του Π.Δ.1123/1980

δ) την υπ αριθ. Ν.270/2273/1996 γνωμάτευση του ΕΣΥΛ και

ε) το Διεθνές Πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης Νο 11 «*συμβάσεις κατασκευής έργων*», πρέπει να εφαρμοστούν τα ακόλουθα:

1. Το κόστος των κατασκευαζόμενων διαμερισμάτων, κτιρίων ή οικοδομών προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται κατά οικοδομή, κτίριο ή διαμέρισμα, σύμφωνα με τη διαδικασία που περιγράφεται προηγούμενα (υποπαρ. 1-3).

2. Το έσοδο βάσει των οριστικών συμβολαίων καταχωρείται στον λογαριασμό 71 «Πωλήσεις προϊόντων» και τους αρμόδιους υπολογαριασμούς. Εφόσον το οριστικό συμβόλαιο πώλησης αφορά έργο (π.χ. διαμέρισμα) που δεν έχει εκτελεστεί ή περατωθεί πλήρως κατά τον χρόνο υπογραφής του, αλλά έχει εκτελεστεί μερικώς κατά ένα ποσοστό (π.χ. 30% ή 50% κ.λπ.), τότε το ποσό του εσόδου του οριστικού συμβολαίου που αντιστοιχεί στο ποσοστό του μη εκτελεσμένου έργου (π.χ. 70% ή 50%) μεταφέρεται, με χρέωση του λογαριασμού 71.99, στον λογαριασμό 58.21 «*προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων*».

Το μετά την εγγραφή αυτή απομένον υπόλοιπο του λογαριασμού 71 μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Στο τέλος κάθε μήνα, τριμήνου ή το αργότερο στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης γίνεται αντίστροφη εγγραφή μεταφοράς από τον λογαριασμό 58.21 στον λογαριασμό 71.99 του ποσού του εσόδου που αντιστοιχεί στο ποσοστό του εκτελεσμένου -κατά τη διάρκεια του μηνός, του τριμήνου ή της περιόδου μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης- έργου. Μετά από κάθε τέτοια εγγραφή, τα ποσά που καταχωρούνται στον λογαριασμό 71.99 μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

3. Στο τέλος του μήνα, του τριμήνου ή το αργότερο της διαχειριστικής χρήσης, με σκοπό τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων από την πώληση των διαμερισμάτων, κτιρίων ή οικοδομών και εφόσον δεν έχει περατωθεί η κατασκευή τους και δεν έχουν παραδοθεί στους πελάτες - ιδιοκτήτες τους (βρίσκονται δηλαδή σε κατάσταση ημιτελή), το ακριβές πραγματικό κόστος τους μεταφέρεται, με σχετική ημερολογιακή εγγραφή, από τους λογαριασμούς κόστους της εν εξελίξει παραγωγής - π.χ. από τον λογαριασμό 93.21 και τους αναλυτικούς του- στους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων από πωλήσεις -π.χ. στον λογαριασμό 96.22 και τους αναλυτικούς του- οι οποίοι έχουν πιστωθεί με το έσοδο που αντιστοιχεί στο εκτελεσμένο τμήμα του έργου.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού αντιπροσωπεύει το προκύψαν μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το οποίο μεταφέρεται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων - π.χ. στον 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» και τον οικείο υπολογαριασμό του. Στον λογαριασμό 98.99 μεταφέρεται και το κόστος των λειτουργιών:

α) διοίκησης

β) διάθεσης

γ) ερευνών - ανάπτυξης και

δ) χρηματοδότησης της οικείας περιόδου για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμετάλλευσης της περιόδου ή της χρήσης.

4. Στο τέλος της χρήσης και εφόσον το πουλημένο βάσει του οριστικού συμβολαίου διαμέρισμα, κτίριο, οικοδομή κ.λπ. δεν έχει αποπερατωθεί πλήρως και δεν έχει παραδοθεί στον πελάτη, το έσοδο που αντιστοιχεί στο μη εκτελεσμένο τμήμα του έργου μεταφέρεται από τον λογαριασμό 58.21 στον λογαριασμό 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων».

Μετά την εγγραφή αυτή, ο λογαριασμός 58.21 «προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων» πρέπει να είναι εξισωμένος.

6. Προσδιορισμός του φορολογητέου καθαρού αποτελέσματος στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης των τεχνικών επιχειρήσεων κατασκευής διαμερισμάτων - κτιρίων - οικοδομών κ.λπ.

Το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προσδιορίζεται σύμφωνα με τη διαδικασία που παρατίθεται προηγούμενα στην παρ. 5, προσαρμόζεται προς το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση την υπ αριθ. 1035038 /10347 /B0012 /11.4.2003 υπουργική απόφαση, για την επιβολή του φόρου εισοδήματος κατά την κατάρτιση της φορολογικής δήλωσης.

7. Επιπλέον ειδικοί λογιστικοί χειρισμοί

α) Οι αγοραζόμενες απο οικοδομικές επιχειρήσεις εδαφικές εκτάσεις για την ανέγερση οικοδομών προς πώληση καθώς και τα δομικά και λοιπά υλικά για την ανέγερση και ολοκλήρωση της κατασκευής των οικοδομών αυτών, καταχωρούνται στη χρέωση των υπολογαριασμών «αγορές χρήσεως» του πρωτοβάθμιου λογ.24, ο τίτλος του οποίου προσαρμόζεται ως «οικόπεδα και υλικά ανέγερσης οικοδομών προς πώληση».

Επειδή οι εδαφικές αυτές εκτάσεις αποτελούν για τις οικοδομικές επιχειρήσεις πρώτες ύλες και όχι πάγια στοιχεία, γι' αυτό τον λόγο καταχωρούνται στον λογ.24 και όχι στον λογ.10.

Επίσης και τα έξοδα αγοράς τους (συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, φόρος μεταβίβασης, αμοιβές δικηγόρων κ.α.) καταχωρούνται στον λογ.24 ως ειδικά έξοδα αγοράς και όχι στον λογ. 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» στον οποίο και καταχωρούνται τα έξοδα αγοράς/κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων που χρησιμοποιούνται ως πάγια στοιχεία.

β) Ο λογ.24 στο τέλος της χρήσεως:

- ✓ εξισώνεται με την μεταφορά του υπολοίπου του στη χρέωση του λογ.80.00 «γενική εκμετάλλευση» και
- ✓ στη συνέχεια ανοίγει εκ νέου με χρέωσή του, με την αξία των αποθεμάτων επιστροφής τέλους χρήσεως (που θα εμφανιστούν στον ισολογισμό), και με πίστωση του λογ.80.00

✓ τα δεδομένα του λογ.24, με πίστωση του ενδιάμεσου λογ.90.02 «λογισμένες αγορές» μεταφέρονται και στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς αξιών του πρωτοβάθμιου λογ.94 «αποθέματα», οι οποίοι αναπτύσσονται κατ'είδος ανάλογα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης.

γ) τα έξοδα της ομάδας 6 όπως τα είδαμε παραπάνω στην ενότητα 5.1, μεταφέρονται τουλάχιστον ανά τρίμηνο, με πίστωση του ενδιάμεσου λογ.90.06 «οργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα» και στη χρέωση του λογ.92 «κέντρα κόστους», στους υπολογαριασμούς του οποίου σχηματίζεται το λειτουργικό κόστος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΖΗΜΙΕΣ

6.1. Εκτέλεση Τεχνικού Έργου Μέσω Κοινοπραξίας

α) Η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας στη σημερινή εποχή, έχει ως αποτέλεσμα την διάθεση μεγάλου κόστους και χρόνου για την παρακολούθηση και κατάκτηση των ολοένα και πιο πρόσφατων τεχνολογικών εξελίξεων.

Έτσι και ο τομέας της κατασκευής ολοένα και πιο σύγχρονων και ποιοτικών τεχνικών έργων δεν θα μπορούσε να μείνει ανεπηρέαστος από τις μεγάλες τεχνολογικές εξελίξεις, οι οποίες είχαν ως επακόλουθο την εξειδίκευση των τεχνικών επιχειρήσεων στην κατασκευή συγκεκριμένων τμημάτων σύγχρονων τεχνικών έργων, έτσι ώστε για την κατασκευή ενός τεχνικού έργου να απαιτείται η στενή συνεργασία τεχνικών επιχειρήσεων διαφόρων ειδικοτήτων, η οποία συνεργασία επιτυγχάνεται με την σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ των.

β) Συνοπτικά, όταν ο εργολάβος/εργολήπτης (δηλ.ο ανάδοχος τεχνικού έργου του Δημοσίου ή Δημόσιων Οργανισμών ή Ν.Π.Δ.Δ) έχει εισφέρει το αναληφθέν τεχνικό έργο σε εταιρεία οποιασδήποτε νομικής μορφής ή σε κοινοπραξία στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρεία ή η κοινοπραξία (που εκτελεί το έργο), εκδίδει τιμολόγιο προς τον εργολήπτη και αυτός ισόποσο τιμολόγιο προς τον εργοδότη (Δημόσιο κτλ). Και στα δύο τιμολόγια αναγράφονται όλοι οι υπέρ τρίτων φόροι (ΦΠΑ, ΤΣΜΕΔΕ κτλ) οι οποίοι αποδίδονται από την κοινοπραξία η οποία και φορολογείται.

Ο εργολήπτης (ανάδοχος του έργου και μέλος της κοινοπραξίας), υποχρεούται να υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α στις οποίες εμφανίζει ίσα ποσά Φ.Π.Α εισροών και εκροών, η δε αξία των τιμολογίων που εκδίδει προς τον εργοδότη (π.χ Δημόσιο) δεν αποτελούν γι' αυτόν (τον εργολήπτη), ακαθάριστα έσοδα με την έννοια του άρθρου 34 Ν.2238/1994 (που είδαμε στο Κεφ.2) αλλά μόνο της κοινοπραξίας η οποία και φορολογείται.

- Αναλυτικότερα η διαδικασία/βήματα εκτέλεσης τεχνικού έργου μέσω κοινοπραξίας, έχει ως ακολούθως:

Δημόσιο, ΝΠΔΔ ή Δημόσιες Επιχειρήσεις

1. Ανάλυση τεχνικού έργου από φυσικό πρόσωπο ή εταιρεία οποιασδήποτε μορφής.
2. Ο αναλάβων το τεχνικό έργο εργολήπτης (εργολάβος, ανάδοχος ή απ' ευθείας συμβασιούχος), το εκτελεί μέσω υπεργολάβων ή το εισφέρει σε κοινοπραξία ή εταιρεία οποιασδήποτε μορφής, στην οποία (κοινοπραξία ή εταιρεία) συμμετέχει και ο ίδιος.
3. Η κοινοπραξία ή εταιρεία εκτελεί το τεχνικό έργο και φορολογείται για τα προκύπτοντα έσοδα, τα οποία δεν θεωρούνται έσοδα του εργολήπτη (εργολάβου, δηλ. του ανάδοχου του τεχνικού έργου που το εισέφερε στην κοινοπραξία ή εταιρεία).
4. Η κοινοπραξία τηρεί δικά της λογιστικά βιβλία και στοιχεία και εκδίδει τιμολόγιο προς τον εργολήπτη (εργολάβο).
5. Ο εργολήπτης καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία το ληφθέν τιμολόγιο της κοινοπραξίας και με βάση τα δεδομένα του, εκδίδει ισόποσο τιμολόγιο προς τον εργοδότη (Δημόσιο ή ΝΠΔΔ) και εισπράττει το αντίτιμο, το οποίο στη συνέχεια το αποδίδει στην κοινοπραξία.
6. Και στα δύο τιμολόγια αναγράφονται όλοι οι υπέρ τρίτων φόροι, οι οποίοι αποδίδονται από την κοινοπραξία.
7. Η κοινοπραξία φορολογείται αυτοτελώς για τα προκύπτοντα κέρδη

Άσκηση:

Έστω η ανώνυμη τεχνική εταιρεία Τ, η οποία και αναλαμβάνει την εκτέλεση τεχνικού έργου της Δ.Ε.Η αντί συνολικού ποσού	1.000.000 ευρώ.
Πλέον: 23% ΦΠΑ	230.000 ευρώ
<u>Εισφορά ΤΣΜΕΔΕ 1%</u>	<u>10.000 ευρώ</u>
Σύνολο	1.240.000 ευρώ
Μείον: φόρος εργολάβων 3% που θα παρακρατηθεί από ΔΕΗ	30.000 ευρώ
Υπόλοιπο	1.210.000 ευρώ
Μείον: παρακρατούμενη εγγύηση 10%	<u>100.000 ευρώ</u>
<i>Καθαρό ποσό εργολαβίας που θα εισπράξει η τεχνική εταιρεία από ΔΕΗ</i>	1.110.000 ευρώ.

Η ανάδοχος τεχνική εταιρεία για την εκτέλεση του έργου συνιστά κοινοπραξία με την τεχνική εταιρεία Ω, στην οποία συμμετέχει και η ίδια κατά 70%.

Η κοινοπραξία αυτή εκτελεί το έργο, ενώ ο ανάδοχος του έργου και υπόχρεος να το εκτελέσει είναι η τεχνική εταιρεία Τ, με την οποία η Δ.Ε.Η έχει συνάψει σχετική σύμβαση για την τεκτέλεση του έργου και συνεπώς η Δ.Ε.Η αγνοεί την κοινοπραξία.

Επομένως το σχετικό τιμολόγιο προς τη Δ.Ε.Η, θα το εκδώσει η ανάδοχος τεχνική εταιρεία Τ με βάση όμως το αντίστοιχο τιμολόγιο της κοινοπραξίας προς την τεχνική εταιρεία.

Έστω ότι το τελικό αποτέλεσμα από την εκτέλεση του έργου αυτού, που προσδιορίστηκε στα λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας, ήταν καθαρό κέρδος, προ αφαιρέσεως του φόρου 140.000 ευρώ και μετά την παρακράτηση του φόρου προς 25% απέμεινε καθαρό κέρδος για να κατανεμηθεί στους κοινοπρακτούντες (140.000-35.000 φόρος = 105.000), από το οποίο το 70% περιήλθε στην ανάδοχο τεχνική εταιρεία Τ σύμφωνα με τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία και το 30% στην τεχνική εταιρεία Ω.

Βάση λοιπόν της σύμβασης μεταξύ της αναδόχου τεχνική εταιρείας και της Δ.Ε.Η και των όσων συνατήσαμε στην θεωρία παραπάνω, η διαδικασία των λογιστικών εγγραφών που θα πρέπει να διενεργηθούν στα βιβλία της τεχνικής εταιρείας και της κοινοπραξίας θα έχουν ως εξής:

«Εγγραφές στα Λογιστικά Βιβλία της Τεχνικής Εταιρείας Τ»

➤ Με την παραλαβή του τιμολογίου από την κοινοπραξία, έχουμε την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

1) 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

61.95 Τιμολόγια κοιν/ξιών εκτελ.τεχνικών έργων

61.95.10 Τιμολόγια κοινοπραξίας έργου ΔΕΗ 1.000.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη

54.00 Φ.Π.Α

54.00.61 Φ.Π.Α εισροών-αμοιβών εξόδων τρίτων λογ.61

54.00.61.18 Φ.Π.Α εισρ-εξ.λογ 61.95 συντ.23% 230.000

55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

55.90 ΤΣΜΕΔΕ τιμολ.κοιν/ξιών

55.90.10 ΤΣΜΕΔΕ τιμολ.κοιν/ξιών ΔΕΗ 10.000

εις 33 χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελλ.Δημόσιο προκαταβλ. και παρακρ/νοι φόροι

33.13.08 Παρακρ.φόρος εργολάβων κοιν. 30.000

50 Προμηθευτές

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

50.00.10 Κοινοπραξία έργου ΔΕΗ 1.210.000

50.00.10.01 Εισπρακτέα ποσά 1.110.000

50.00.10.02 Παρακρ.εγγύηση 100.000

(τιμολόγιο κοινοπραξίας Νο X)

- Η ανάδοχος τεχνική εταιρεία Τ, με βάση το παραπάνω τιμολόγιο της κοινοπραξίας, θα εκδώσει πανομοιότυπο δικό της τιμολόγιο προς την ΔΕΗ και θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

2) 30 Πελάτες

30.03 ΝΠΔΔ & Δημόσιες Επιχειρήσεις

30.03.10 ΔΕΗ 1.210.000

30.03.10.01 Εισπρακτέο ποσό 1.110.000

30.03.10.02 Παρακρ.Εγγύηση 100.000

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελλ.Δημ.-Προκ.&Παρακρ.Φόροι

33.13.08 Παρακρ.Φόρος Εργολ.κοινοπρ. 30.000

εις 73 πωλήσεις υπηρεσιών

73.95 Έσοδα από κοινοπρακτική.εκτελ.έργων

73.95.10 Κοινοπρ.εκτελ.έργου ΔΕΗ 1.000.000

73.95.10.01 Εισπρακτέο ποσό 900.000

73.95.10.02 Παρακρ.Εγγύηση 100.000

54 Υποχρ.από φόρους-τέλη

54.00 ΦΠΑ

54.00.73 ΦΠΑ εκροών-πωλ. λογ.73

54.00.73.18 ΦΠΑ πωλ.έσωτ.συντ.23% 230.000

55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί

55.90 ΤΣΜΕΔΕ τιμολογίων κοινοπραξιών

55.90.10 ΤΣΜΕΔΕ τιμολογίων κοιν.έργου ΔΕΗ 10.000

(τιμολόγιο μας Νο Χ προς ΔΕΗ)

- Η ανάδοχος τεχνική εταιρεία Τ, εισπράττει το πιο πάνω τιμολόγιο από την ΔΕΗ και αποδίδει τα εισπραχθέντα ποσά στην κοινοπραξία.

Για τα γεγονότα αυτά διενεργούνται οι ακόλουθες δύο λογιστικές εγγραφές:

3) 38 Χρηματικά διαθέσιμα	1.110.000
<i>εις 30 πελάτες</i>	
30.03 ΝΠΔΔ & Δημόσιες επιχειρήσεις	
30.03.10 ΔΕΗ	
30.03.10.01 Εισπρακτέο ποσό	1.110.000

- Ανεφέραμε νωρίτερα και σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ.4 Ν.2238/1994, ότι ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσεως, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία αποδίδονται.

Αυτή η διάταξη αφορά τον τρόπο υπολογισμού των φορολογητέων κερδών και δεν επηρεάζει την καταχώρηση, στους οικείους λογαριασμούς εσόδων, του συνόλου των πραγματοποιούμενων σε κάθε χρήση εσόδων, συμπεριλαμβανομένης και της παρακρατούμενης εγγύησης.

Έτσι:

4) 50 Προμηθευτές	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	
50.00.10 Κοινοπραξία έργου ΔΕΗ	
50.00.10.01 Εισπρακτέο ποσό	1.110.000
εις 38 χρηματικά διαθέσιμα	1.110.000

(απόδοση στην κοινοπραξία του εισπραχθέντος ποσού από ΔΕΗ)

- Σύμφωνα με το παράδειγμα, από τα λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας προέκυψε ότι το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα της κοινοπρακτικής εκτελέσεως του έργου ήταν κατόπιν αφαιρέσεως του φόρου εισοδήματος, καθαρό κέρδος 105.000 ευρώ, από το οποίο το 70% ανήκει στην ανάδοχο τεχνική εταιρεία, η οποία πρέπει να διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

5) 33 Χρεώστες διάφοροι

33.94 Κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων

33.94.10 Κοινοπραξία έργου ΔΕΗ 73.500

73 Πωλήσεις υπηρεσιών

73.10 Από κοινοπρακτική εκτέλεση έργων

73.10.10 Από κοινοπρακτ.εκτελ.έργου ΔΕΗ 73.500

(αναλογία μας στο καθαρό κέρδος της κοινοπραξίας)

Στην παραπάνω εγγραφή πιστώνουμε τον λογ.73 και όχι τον λογ.76.00.06 «έσοδα από συμμετοχή σε κοινοπραξίες εσωτερικού» γιατί για την τεχνική εταιρεία οι συμμετοχές της σε κοινοπραξίες είναι κύρια δραστηριότητα της και όχι παρεπόμενη απο τοποθετήσεις κεφαλαίων της.

Επίσης επειδή οι τεχνικές εταιρείες εργάζονται αποκλειστικά σχεδόν μέσω κοινοπραξιών, η πίστωση του 76.00.06 με τα κέρδη από κοινοπρακτική εκτέλεση τεχνικών έργων έχει ως συνέπεια στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως να μην εμφανίζονται τα ποσά του κύκλου εργασιών και των μικτών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, με αποτέλεσμα να μην απεικονίζεται η πραγματικότητα.

Στον λογ. 76 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων της.

Τα έσοδα αυτά, αν προέρχονται από δραστηριότητες που συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομικής μονάδας, καταχωρούνται στον 73 ή και στους λογ.70-72, των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες.

Για την κάλυψη των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δημιουργήθηκαν οι λογαριασμοί 61.95 «τιμολόγια κοινοπραξιών εκτελέσεως τεχνικών έργων» και 73.95 «έσοδα από κοινοπρακτική εκτέλεση τεχνικών έργων», των οποίων τα ποσά είναι πάντοτε ίδια,ότι δηλαδή καταχωρείται στην χρεώση του 61.95 καταχωρείται και στην πίστωση του 73.95 και δεν αντιπροσωπεύουν πραγματικά έξοδα και έσοδα της αναδόχου τεχνικής εταιρείας, **αλλά της κοινοπραξίας.**

- Συνεπώς ενδείκνυται να απομονοθούν από τα πραγματικά έξοδα και έσοδα των ομάδων 6 και 7 και να μεταφερθούν για αλληλοσυμψηφισμό σε ιδιαίτερο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως, τον 80.91 «εκμετάλλευση εκτελέσεως τεχνικών έργων με κοινοπραξίες» διενεργώντας τις ακόλουθες δύο εγγραφές:

6) 80 Γενική εκμετάλλευση

80.91 Εκμετάλλευση εκτελέσεως τεχν.έργων

με κοινοπραξίες

80.91.10 Κοινοπραξία έργου ΔΕΗ 1.000.000

εις 61 αμοιβές και έξοδα τρίτων

61.95 Τιμολόγια κοινοπραξιών εκτελ.τεχν.έργων

61.95.10 τιμολόγια κοινοπρ.έργου ΔΕΗ 1.000.000

(μεταφορά του 61.95 στον 80.91)

7) 73 Πωλήσεις υπηρεσιών

73.95 Έσοδα από κοινοπρακτική εκτέλεση τεχν.έργων

73.95.10 Από κοινοπρ.εκτελ.έργου ΔΕΗ 1.000.000

εις 80 γενική εκμετάλλευση

80.91 Εκμετάλ.εκτελ.τεχνικών έργων με κοινοπρ.

80.91.10 κοινοπραξία έργου ΔΕΗ 1.000.000

(μεταφορά του λογ.73.95 στον 80.91)

Εάν όμως η ανάδοχος τεχνική εταιρεία επιθυμεί να εμφανίζει αυξημένο κύκλο εργασιών/τζίρο, δεν συνίσταται να δημιουργεί τον λογαριασμό 80.91 και να διενεργεί τις παραπάνω δύο εγγραφές.

Όταν διενεργούνται οι ανωτέρω έγγραφές, οι λογαριασμοί 61.95 και 73.95 μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική και τακτοποιούνται ως εξής:

Ο λογ.61.95 θα μεταφερθεί (με πίστωση του 90.06.61) και στην χρέωση του οικείου υπολογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» (πχ του 92.00.10 «τιμολόγια κοινοπραξιών εκτελέσεως τεχν.έργων») και από εκεί θα μεταφερθεί στη χρέωση σχετικού υπολογαριασμού του 96 (δηλ στον 96.73.95 «κοινοπρακτική εκτέλεση τεχνικών έργων»), στην πίστωση του οποίου θα μεταφερθεί (με χρέωση του 90.07.73) και το ισόποσο πιστωτικό υπόλοιπο του λογ.73.95.

Δηλαδή,

8) 90 Διάμεσοι-Αντικρυζόμενοι λογαριασμοί

90.07 Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα

90.07.73 Έσοδα από κοιν.εκτέλεση τεχν.έργων 1.000.000

εις 96 Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

96.73 ...από πωλήσεις υπηρεσιών

96.73.95 Κοινοπρακτική εκτέλεση έργων 1.000.000

(ενημέρωση λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής)

9) 92 Κέντρα κόστους

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.10 Τιμολόγια κοιν.εκτελ.τεχν.έργων 1.000.000

εις 90 Διάμεσοι/Αντικρ.λογ

90.06 Οργαν.έξοδα κατ'είδος λογισμένα	
90.06.61 Τιμολ.κοιν.τεχν.έργων λογισμένα	1.000.000

(ενημέρωση λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής)

10) 96.Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

96.73 ...από πωλήσεις υπηρεσιών

96.73.95 Κοινοπρακτική εκτέλεση έργων 1.000.000

εις 92 κέντρα κόστους

92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.10 τιμολόγια κοιν.τεχν.έργων 1.000.000

(μεταφορά του 92.00.10 στον 96.73.95,ο οποίος και εξισώνεται)

«Εγγραφές Στα Βιβλία Της Κοινοπραξίας»

Οι κοινοπραξίες κατασκευής Δημοσίων ή Ιδιωτικών τεχνικών έργων, υποχρεούνται να τηρούν δικά τους λογιστικά βιβλία (ανεξάρτητα των μελών τους) και να εκδίδουν αντίστοιχα στοιχεία, εντασσόμενες στην Τρίτη κατηγορία.

- Η κοινοπραξία θα εκδώσει τιμολόγιο προς την ανάδοχο τεχνική εταιρεία, με τις αντίστοιχες εγγραφές τιμολογήσεως του έργου να είναι οι ακόλουθες:

11) 30 Πελάτες

30.00 Πελάτες εσωτερικού

30.00.10 Τεχνική εταιρεία Τ 1.210.000

30.00.10.01 Εισπρακτέο Ποσό 1.110.000

30.00.10.02 Παρακρ.Εγγύηση 100.000

33 Χρεώστες Διάφοροι

33.13 Ελλ.Δημόσ. – Προκ και παρακρ.φόροι

33.13.08 Παρακρ.φόρος εργολαβίας ΔΕΗ 30.000

εις 71 πωλ.έτοιμων προϊόντων (τεχν.έργων)

71.10 Τιμολογήσεις Τεχν.Έργου ΔΕΗ 1.000.000

71.10.01 Εισπρακτέο ποσό 900.000

71.10.02 Παρακρ.Εγγύηση 100.000

54 Υποχρεώσεις από Φόρους-Τέλη

54.00 ΦΠΑ

54.00.71 ΦΠΑ εκροών - πωλήσεων

έτοιμων προϊόντων λογ.71

54.00.71.18 ΦΠΑ Εκροών-Πωλήσεων

εσωτ.συντ.23% 230.000

55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί

55.01 Λοιπά ταμεία κύριας ασφάλισεως

55.01.05 ΤΣΜΕΔΕ 10.000

(έκδοση τιμολογίου μας προς την ανάδοχο τεχνική εταιρεία)

- Η ανάδοχος τεχνική εταιρεία εισπράττει τα ποσά του τιμολογίου της από την ΔΕΗ και τα αποδίδει στην κοινοπραξία, η οποία και διενεργεί τις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

12) 38 Χρηματικά διαθέσιμα 1.110.000

εις 30 πελάτες

30 Πελάτες εσωτερικού

30.00.10 Τεχνική Εταιρεία Τ

30.00.10.01 Εισπρακτέο ποσό 1.110.000

(είσπραξη από ανάδοχο τεχνική εταιρεία του τιμολογίου μας)

Στη συνέχεια ακολουθούν οι εγγραφές κλεισίματος, όπου γίνεται η κατανομή των αποτελεσμάτων και σύμφωνα τα δεδομένα του παραδείγματος έχουμε:

Καθαρό Κέρδος (προ φόρου): 140.000

(μείον) Φόρος Εισοδήματος 25%: 35.000

Καθαρά Φορολογημένα Κέρδη: 105.000

τα οποία κατανέμονται,

- στην τεχνική εταιρεία Τ το 70%
- στην τεχνική εταιρεία Ω το 30%, έτσι έχουμε:

το 70% πηγαίνει στην τεχνική εταιρεία Τ: 73.500

το 30% πηγαίνει στην τεχνική εταιρεία Ω: 31.500 +

105.000

13) 86 Αποτελέσματα Χρήσεως

86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως (προ φόρου) 140.000

εις 88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 140.000

{μεταφορά του λογαριασμού 86 στον 88 (86.99 στον 88.00)}

14)	88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
	88.08 Φόρος εισοδήματος	35.000	
	εις 54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
	54.07 Φόρος εισοδήματος φορολ.κερδών		35.000
	<i>(υπολογισμός φόρου εισοδήματος 25%)</i>		
15)	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση		
	88.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	35.000	
	<i>εις 88 Αποτελέσματα προς διάθεση</i>		
	88.08 Φόρος εισοδήματος		35.000
	<i>(μεταφορά του 88.08 στον 88.00,προσδιορισμός κερδών προς διάθεση)</i>		
16)	88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
	88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	105.000	
	<i>εις 88 Αποτελέσματα προς διάθεση</i>		
	88.99 Κέρδη προς Διάθεση		105.000
	<i>(μεταφορά του υπολοίπου του 88.00 στον 88.99)</i>		
17)	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση		
	88.99 Καθαρά Κέρδη Χρήσεως	105.000	
	<i>εις 53 πιστωτές διάφοροι</i>		
	53.94 Μέλη Κοινοπραξίας		
	53.94.10 Τεχνική Εταιρεία Τ		73.500
	53.94.11 Τεχνική Εταιρεία Ω		31.500

6.2. Σχηματισμός Πρόβλεψης Για Ζημιά Από Συμμετοχή Σε Κοινοπραξία Εκτελέσεως Τεχνικών Έργων

Επειδή οι τεχνικές εταιρείες εργάζονται κατά κανόνα μέσω κοινοπραξιών, τα έσοδα από τις συμμετοχές τους σε κοινοπραξίες αποτελούν κύρια δραστηριότητά τους και πρέπει να καταχωρούνται σε οικείους υπολογαρισμούς του 73.

α. Για τον ίδιο λόγο ο σχηματισμός της προβλέψεως για ζημιά σε κοινοπραξία που συνεχίζει την δραστηριότητά της, γίνεται με χρέωση του 68.92 «προβλέψεις για ζημιές από συμμετοχή σε κοινοπραξία εκτελέσεως τεχνικών έργων» και πίστωση του ομότιτλου 44.92 (οι οποίοι αναπτύσσονται κατά κοινοπραξία) και όχι με χρέωση του λογ.83.10 και πίστωση του λογ.44.10, η οποία διενέργεια προσιδιάζει για κοινοπραξίες άλλων αντικειμένων καθώς και για συμμετοχές σε λοιπές προσωπικές εταιρείες.

β. Βέβαια εάν η κοινοπραξία, που πραγματοποίησε ζημιά την παρούσα χρήση, την επόμενη πραγματοποιήσει κέρδος, τότε το κέρδος αυτό θα συμψηφίσει, στα λογιστικά της βιβλία μερικώς ή ολικώς, την ζημιά της προηγούμενης χρήσεως και εν συνεχεία η ανάδοχος τεχνική εταιρεία για το ποσό των κερδών που της αναλογούν, θα ακυρώσει μερικώς ή ολικώς την σχηματισμένη πρόβλεψη, με χρέωση του λογ.44 και των υπολογαριασμών του και πιστώνοντας τον λογ.84 και των υπολογαριασμών του.

γ. Σε περίπτωση τώρα που η κοινοπραξία τερματίσει την λειτουργία της, τότε η ζημιά είναι οριστική και δεν θα σχηματισθεί γι' αυτήν πρόβλεψη αλλά θα καταχωρηθεί στον λογ.64.90 «ζημιά από συμμετοχή σε κοινοπραξία εκτελέσεως τεχνικών έργων» με πίστωση του 53.93 «υποχρεώσεις από ζημιές κοινοπραξιών μας που διαλύθηκαν».

Βάση λοιπόν των παραπάνω, η ανάδοχος εταιρεία καθώς και οι υπόλοιπες που συμμετέχουν στην κοινοπραξία πρέπει να διενεργούν τις ακόλουθες λογ.εγγραφές.

- 68 Προβλέψεις εκμεταλεύσεως

68.92 Προβλέψεις για ζημιές από

συμμ.σε κοιν/ξίες.εκτέλ.Τεχν.Έργων

(τριτοβάθμιοι κατά κοινοπραξία)

εις 44 Προβλέψεις

44.92 Προβλέψεις για ζημιές από συμμ.

σε κοιν/ξίες Εκτέλ.Τεχν.Έργων

(τριτοβάθμιοι κατά κοιν/ξία)

(σχηματισμός προβλέψεως)

- 44 Προβλέψεις

44.92 Προβλέψεις για ζημιές από συμμ.

σε κοιν/ξία Εκτέλ.Τεχν.Έργων

εις 84 έσοδα από προβλ.προηγ.χρήσεων

84.92 Από προβλ.για ζημιές συμμ.σε κοιν.τεχν.έργων

(ακύρωση αχρησιμοποίητης προβλ.προηγ.χρήσης & μεταφορά της στα έσοδα λόγω
πραγματοποίησης κερδών στην παρούσα χρήση)

- 33 Χρεώστες Διάφοροι

33.94 Κοιν/ξίες εκτελ.τεχν.έργων

33.94.XX Κοιν/ξία Κ

εις 73 πωλήσεις υπηρεσιών

73.10 Από κοιν/κή εκτέλ.τεχνικών έργων

73.10.XX Από Κοιν/ξία Κ

(αναλογία μας στα κέρδη παρούσας χρήσεως της κοινοπραξίας, που απέμειναν μετά τον
συμψηφισμό της ζημίας προηγούμενης χρήσεως στα βιβλία της κοινοπραξίας)

- 64 Διάφορα Έξοδα

64.90 Ζημιά από συμμ.σε κοιν/κή εκτέλ.τεχν.έργων

εις 53 πιστωτές διάφοροι

53.93 Υποχρεώσεις από ζημιές κοιν/ξιών μας που διαλύθηκαν

(οροστική ζημία λόγω τερματισμού της λειτουργίας της κοινοπραξίας)

Παρατηρήσεις:

1. Το ποσό του λογ.68.92 δεν εκπίπτει από τα φορολογητέα έσοδα.
2. Το ποσό του λογ.84.92 που αφορά την ακύρωση της προβλέψεως, δεν προστίθεται στα φορολογητέα έσοδα γιατί έχει φορολογηθεί την προηγούμενη χρήση.
3. Για το ποσό της οριστικής ζημίας του λογ.64.90 που προκύπτει λόγω τερματισμού της λειτουργίας της κοινοπραξίας, από 01/01/07 και μετά, που τα φορολογητέα αποτελέσματα των τεχν.εταρειών προσδιορίζονται λογιστικώς, εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

6.3. Εκτέλεση Τεχνικού Έργου Από Μέλη Κοινοπραξίας

Ένα τεχνικό έργο στην πράξη, εκτελείται συνήθως από τα μέλη της κοινοπραξίας για λογαριασμό της.

Στην σύμβαση συστάσεως της κοινοπραξίας καθορίζεται συνήθως το τμήμα του τεχνικού έργου που κάθε μέλος της κοινοπραξίας θα εκτελέσει με δικά του μηχανήματα και δικό του προσωπικό.

Κάθε μέλος της κοινοπραξίας συγκεντρώνει σε οικείους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93, το κόστος που πραγματοποιεί για την κατασκευή των τμημάτων του τεχνικού έργου τα οποία έχει αναλάβει να κατασκευάσει.

Με βάση τα δεδομένα των υπολογαριασμών αυτών εκδίδεται τιμολόγιο προς την κοινοπραξία και διενεργείται λογιστική εγγραφή της ακόλουθης μορφής:

33 Χρεώστες Διάφοροι

33.94 Δοσοληπτικοί Λογ.Κοινπ/ξιών

33.94.10 Κοιν/ξία έργου ΔΕΗ

εις 78 τεκμαρτά έσοδα

78.23 Κόστος Κατασκ.Τμημ.Τεχν.Έργων Κοιν/ξιών

78.23.10 Κοιν/ξία Τεχνικού Έργου ΔΕΗ

54 Φόροι-Τέλη

54.00 ΦΠΑ

54.00.78 ΦΠΑ Εκροών-Τεκμαρτών Εσόδων Από Τεχν.Έργα Κοιν/ξιών

Τα δεδομένα του παραπάνω υπολογαριασμού 78.23.10 μεταφέρονται στην πίστωση του 96.78.23.10, στην χρέωση του οποίου μεταφέρεται το ισόποσο κόστος από τους οικείους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 93.

Με βάση τα τιμολόγια των μελών της κοινοπραξίας, διενεργείται λογιστική εγγραφή της εξής μορφής:

61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων

61.95 Κόστος Κατασκ.Τεχνικού Έργου από Μέλη Κοιν/ξίας (με ανάλυση κατ'είδος εξόδου)

54 Φόροι-Τέλη

54.00ΦΠΑ

54.00.61 ΦΠΑ Εισροών-αμοιβών & Εξόδων Τρίτων

εις 53 πιστωτές διάφοροι

53.94 Δοσοληπτικοί Λογ.Μελών Κοιν/ξίας

53.94.XX Τεχνική Εταιρεία Μ

Τα δεδομένα του 61.95 και των υπολογαριασμών του μεταφέρονται στα οικεία κέντρα κόστους του 92.00.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

"Η σύντομη και θεωρητική ενασχόλησή μου σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο βάθος, των ειδικής φύσεως λογιστικών και όχι μόνο θεμάτων των τεχνικών εταιρειών, κοινοπραξιών τους αλλά και των γενικότερων τεχνικών έργων λόγω της εκπόνησης της πτυχιακής μου εργασίας, με βοήθησε να κατανοήσω σε ένα αρκετά ικανοποιητικό επίπεδο, τον "μοναδικό" αυτό κλάδο των τεχνικών έργων, ο οποίος εκτός από γνώσεις οικονομικής φύσεως, απαιτεί και την συνεχή παρακολούθηση της εκάστοτε νομοθεσίας των, όχι μόνο περί φορολογίας αλλά και περί πάσης φύσεως τεχνικών έργων, τα οποία κατασκευάζονται προς εξυπηρέτηση των αναγκών της σύγχρονης κοινωνίας.

Η ιδιομορφία της εκτέλεσης των τεχνικών έργων και οι υιοθετηθείσες από τη φορολογική νομοθεσία ειδικές ρυθμίσεις για την εξυπηρέτηση της ιδιομορφίας αυτής, επιβάλλουν και την εφαρμογή ανάλογων λογιστικών χειρισμών.

Τομέας που δεν είναι τόσο απλός όσο φαίνεται σε πρώτο στάδιο, αλλά και που όσο πιο βαθιά φτάνεις στο να κατανοήσεις τα θέματά του, τόσο περισσότερο σε συνεπαίρνει."

Βιβλιογραφία:

*Γρηγοράκος Θεόδωρος – Ανάλυση/Ερμηνεία Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
Κεχράς Ιωάννης – Κοστολόγηση Κατά Κλάδο Επιχειρήσεων*

Ιστοσελίδες:

www.taxheaven.gr

www.hellastax.com

www.epixeirisi.gr

