

Α.Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΣΔΟ

ΤΜΗΜΑ: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΦΠΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΑΠΟ 1/1/2006



ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ : ΦΟΥΡΙΚΗ ΕΙΡΗΝΗ

Α.Μ : 2005077

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η μεταβίβαση των ακινήτων πριν το 2006, ανεξάρτητα εάν θεωρούνταν καινούρια ή παλαιά, δεν υπάγονταν σε Φ.Π.Α. Οι κύριες διατάξεις για τη μεταβίβαση των ακινήτων του Κώδικα Φ.Π.Α. τέθηκαν σε αναστολή εφαρμογής από την έναρξη ισχύος του Φ.Π.Α. (1-1-1987). Πιο συγκεκριμένα, η επιβολή Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές αναστέλλεται μέχρι την 31-12-2005.

Μέχρι τις 1-1-2006 η παράδοση (μεταβίβαση) ακινήτων δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.). Έτσι η πώληση π.χ. μιας κατοικίας με το παλαιό καθεστώς επιβαρύνεται με Φ.Μ.Α., τον οποίο καταβάλλει ο αγοραστής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., πριν την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης. Για τον υπολογισμό του φόρου μεταβίβασης λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές αξίες.

Ο Φ.Π.Α., μέχρι και την 31-12-2005, αποτελούσε για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις κόστος. Το κόστος αυτό, ενσωματωνόταν στο κόστος κατασκευής και την τιμή πώλησης.

Μετά την ψήφιση του νέου νόμου, επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές με τους όρους και τις προϋποθέσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου αυτού και οι σχετικές αποφάσεις και εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών.

Στην εργασία αυτή θα αναπτύξουμε όλα αυτά που ισχύουν περί του Φ.Π.Α. ακινήτων που άρχισε να εφαρμόζεται με τον νέο νόμο που ψηφίστηκε μετά την 1-1-2006.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

- 1) Υποκείμενοι στο φόρο
 - 1.1 Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) – τεχνική εταιρία
 - 1.2 Ευκαιριακός κατασκευαστής
 - 1.3 Υποκείμενος σε περίπτωση πλειστηριασμού . Υπόχρεος σε καταβολή Φ.Π.Α.
 - 1.4 Επιχειρήσεις αγοραπωλησίας και εκμετάλλευσης ακινήτων
- 2) Αντικείμενο του φόρου – Εξαιρέσεις - Απαλλαγές
 - 2.1 Αντικείμενο του φόρου
 - 1) Τα ακίνητα ως αντικείμενο του Φ.Π.Α. – Έννοια – Ορισμοί
 - 2) Έννοια πρώτης εγκατάστασης για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. ακινήτων
 - 3) Προϋποθέσεις υπαγωγής της παράδοσης ακινήτου στο Φ.Π.Α.
 - 4) Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας είναι αντικείμενο του φόρου
 - 5) Η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλειάς είναι αντικείμενο του φόρου
 - 6) Η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας είναι αντικείμενο του φόρου
 - 7) Η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου είναι αντικείμενο του φόρου
 - 8) Παράδοση ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή
 - 9) Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής από 1/1/2006
 - 10) Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής μέχρι την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται μετά την ημερομηνία αυτή
 - 11) Πώληση ακινήτου από τα σχέδια
 - 12) Αντιμετώπιση της Α' κατοικίας σε περίπτωση αντιπαροχής
 - 13) Παρέλευση πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής αδείας
 - 14) Ιδιόχρηση , μίσθωση κλπ. – διάθεση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο σε μη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού
 - 15) Διάθεση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού
 - 16) Παράδοση ακινήτου με πλειστηριασμό
 - 17) Παράδοση ακινήτου με δικαστική απόφαση
 - 18) Μη υπαγωγή σε Φ.Μ.Α. των ακινήτων που υπάγονται σε Φ.Π.Α.
 - 19) Κατασκευή ακινήτου από ιδιώτη με ανάθεση σε εργολάβο
 - 20) Κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή

- 20.1 Αντιπαροχή με οικοπεδούχο κατασκευαστική επιχείρηση
- 20.2 Αντιπαροχή με οικοπεδούχο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα (με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας)
- 20.3 Αντιπαροχή με οικοπεδούχο ευκαιριακό κατασκευαστή

2.2 Εξαιρέσεις / Απαλλαγές

- 1) απαλλαγή Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου σαν Α' κατοικία
- 2) Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ακινήτων με άδεια οικοδομής μέχρι και την 31/12/2005
- 3) Παράδοση ακινήτου με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται από 1/1/2006
- 4) Η αντιπαροχή με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- 5) Εξαίρεση από την επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις των νεόδμητων ακινήτων (άδεια μετά την 1/1/2006) από υποκείμενο στον φόρο
- 6) Εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. της πώλησης οικοπέδου , αγροτεμαχίου κλπ.
- 7) Παράδοση ακινήτου από ιδιώτη
- 8) Η πώληση συντελεστή δόμησης δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.
- 9) Εργολαβικά προσύμφωνα αντιπαροχής
- 10) Δωρεές , κληρονομίες , γονικές παροχές
- 11) Μεταβίβαση , συγχώνευση , απορρόφηση οικοδομικής επιχείρησης

3) Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης

- 3.1 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την πώληση ακινήτου
- 3.2 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο (αντιπαροχή)
- 3.3 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την ιδιοκατοίκηση , δωρεάν παραχώρηση της χρήσης , μίσθωση κλπ.
- 3.4 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παρέλευση πενταετίας
- 3.5 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παρέλευση πενταετίας
- 3.6 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά τον πλειστηριασμό
- 3.7 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την μεταγραφή λόγω δικαστικής απόφασης
- 3.8 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την υπογραφή προσυμφώνου

4) Συντελεστές Φ.Π.Α.

5) Φορολογητέα αξία

5.1 Φορολογητέα αξία στην πώληση

5.2 Φορολογητέα αξία στην αντιπαροχή

5.3 Φορολογητέα αξία στην αυτοπαράδοση

5.4 Φορολογητέα αξία στην ιδιόχρηση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα

5.5 Φορολογητέα αξία στον πλειστηριασμό

6) Υποχρεώσεις – Δικαιώματα των υποκειμένων μετά την επιβολή Φ.Π.Α.

6.1 Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

1) Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

2) Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από ευκαιριακό κατασκευαστή

6.2 Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος

1) Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

2) Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από ευκαιριακό κατασκευαστή

6.3 Ειδικό στοιχείο παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο

1) Υπόχρεος έκδοσης

2) Τρόπος έκδοσης – θεώρηση

3) Χρόνος έκδοσης

4) Περιεχόμενο

6.4 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

1) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

2) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ευκαιριακό κατασκευαστή

6.5 Οι νεόδμητες οικοδομικές ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο

1) Αγορά επαγγελματικής στέγης

2) Ιδιόχρηση ακινήτου από επαγγελματία κατασκευαστή για επαγγελματική στέγη

6.6 Επιστροφή Φ.Π.Α. στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις

1) Επιστροφή Φ.Π.Α. για αγορά επενδυτικών αγαθών (παγίων)

2) Επιστροφή Φ.Π.Α. που δεν μπορεί να συμψηφιστεί σε επόμενη περίοδο

6.7 Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών

6.8 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων

7) Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών

7.1 Υπόχρεοι σε τήρηση του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών”

1) Επαγγελματίες κατασκευαστές ακινήτων

2) Ευκαιριακοί κατασκευαστές

7.2 Το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών είναι θεωρημένο

7.3 Το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών μπορεί να συνενωθεί με το βιβλίο εσόδων – εξόδων

7.4 Έννοια οικοδομής για την τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

7.5 Τρόπος τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

7.6 Χρόνος ενημέρωσης – Χρόνος εκτύπωσης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

7.7 Τρόπος τήρησης – Περιεχόμενο του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

1) Κόστος κατασκευής το οποίο καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών

2) τρόπος καταχώρησης των εγγράφων στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών

7.8 Επιμερισμός δαπάνης αγοράς αγαθών . Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

1) Επιμερισμός δαπάνης αγοράς αγαθών , περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

1.1 Αγαθά με την ίδια τιμή κτήσης (ίδιο τιμολόγιο) που αφορούν πολλές οικοδομές

1.2 Αγαθά με διαφορετική τιμή κτήσης που αφορούν μια οικοδομή

1.3 Αγαθά με διαφορετική τιμή που αφορούν πολλές οικοδομές

2) Επιμερισμός δαπάνης παροχής υπηρεσίας ή λοιπών επιβαρύνσεων . Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

3) Επιμερισμός αποσβέσεων . Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

4) Τρόπος καταχώρησης στο βιβλίο των δαπανών που επιμερίζονται

4.1 Επιμερισμός δαπανών αγοράς αγαθών – λήψης υπηρεσιών

4.2 Επιμερισμός αποσβέσεων

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

1.1 Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) – τεχνική εταιρεία

Κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τα τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτή, υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Οι επαγγελματίες κατασκευαστές (εργολάβοι, φυσικά ή νομικά πρόσωπα), οι τεχνικές οικοδομικές εταιρείες (νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής), οι κοινωνίες κλπ. που δραστηριοποιούνται στον τομέα ανέγερσης και πώλησης ακινήτων μέχρι την 31-12-2005 απαλλάσσονταν του Φ.Π.Α., λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα.

Μετά την 1-1-2006, η παράδοση νεόδμητων ακινήτων υπάγεται πλέον σε Φ.Π.Α. και συνεπώς οι επιχειρήσεις εφόσον διενεργούν φορολογητέες πράξεις, είναι υποκείμενες στο Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητα αυτή.

Σημειώνεται ότι η ανέγερση των οικοδομών από τις παραπάνω επιχειρήσεις, μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες, είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως αν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής .

Συνεπώς, μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να κατασκευάσει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πουλήσει διηρημένες ιδιοκτησίες μπορεί είτε να εκτελέσει η ίδια την κατασκευή, είτε να την αναθέσει σε άλλον εργολάβο για λογαριασμό της, είτε να εκτελέσει η ίδια κάποιες εργασίες και κάποιες να τις αναθέσει σε υπεργολάβους, είτε ακόμη να την αναθέσει σε άλλο εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής.

1.2. Ευκαιριακός κατασκευαστής

Από 1-1-2006, εκτός των αναφερόμενων, στο θέμα επαγγελματιών κατασκευαστών ακινήτων, οι οποίοι εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., παρέχεται η δυνατότητα να καταστεί υποκείμενος στο φόρο, εφόσον επιθυμεί κάθε πρόσωπο που πραγματοποιεί ευκαιριακά παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων.

Η διάταξη αυτή αφορά τις περιπτώσεις όπου ένα πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), υποκείμενο ή απαλλασσόμενο ή εξαιρούμενο του Φ.Π.Α. (έμπορος, γιατρός, ιδιώτης, κ.λ.π.) κατασκευάζει περιστασιακά και όχι κατά σύστημα (κατ' επάγγελμα) ακίνητο προς πώληση.

Εφόσον το πρόσωπο αυτό επιλέξει να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει ένας επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο Φ.Π.Α.

Σημειώνεται, και θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή ότι, σε περίπτωση που το πρόσωπο αυτό επαναλαμβάνει τη δραστηριότητα αυτή, τότε δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργεί ευκαιριακά τις πράξεις αυτές (ανέγερση και πώληση ακινήτων) αλλά γίνεται σαφές ότι πρόκειται για συστηματική δραστηριότητα, οπότε δν έχει την δυνατότητα επιλογής της υπαγωγής του ή όχι στο Φ.Π.Α. Στην περίπτωση αυτή υποχρεούται να καταστεί υποκείμενο στο Φ.Π.Α. και να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Παραδείγματα :

- Έμπορος ηλεκτρικών ειδών (υποκείμενος στο Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητά του αυτή) που κατασκευάζει σε ιδιόκτητο οικόπεδο, ευκαιριακά, οικοδομή επτά (7) διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει τα πέντε (5) για την οικογένειά του και τα δύο (2) για να τα πουλήσει, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α., και της (ευκαιριακής) αυτής δραστηριότητας.
- Δικηγόρος (απαλλασσόμενος του Φ.Π.Α. για τη δραστηριότητά του αυτή) που αποφασίζει ομοίως, όπως στο προηγούμενο παράδειγμα, να κατασκευάσει σε ιδιόκτητο οικόπεδο οικοδομή, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α. της (ευκαιριακής) αυτής δραστηριότητας.
- Ιδιώτης (εκτός πεδίου Φ.Π.Α.) που αποφασίζει να κατασκευάσει σε ιδιόκτητο οικόπεδο τέσσερις (4) μεζονέτες με πρόθεση να πουλήσει την μία (1) σε τρίτο, μπορεί να επιλέξει την υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α. της δραστηριότητάς του αυτής.

Σημειώνεται, ότι για τον ευκαιριακό κατασκευαστή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. για τα κτίσματα που θα παραμείνουν στην κυριότητά του, αλλά μόνο γι' αυτά που θα πουλήσει σε τρίτους.

1.3. Υποκείμενος σε περίπτωση πλειστηριασμού. Υπόχρεος σε καταβολή Φ.Π.Α.

Όπως και στις λοιπές περιπτώσεις εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού κινητών, έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων :

- Υποκείμενος στο φόρο είναι ο κύριος του κτίσματος που εκπλειστηριάζεται και για το οποίο έχει εκπέσει το Φ.Π.Α. Βαρυνόμενος με τον Φ.Π.Α. είναι ο υπερθεματιστής.
- Υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α. είναι ο από τον νόμο υπεύθυνος για τον πλειστηριασμό (π.χ. συμβολαιογράφος), ο οποίος καταβάλλει τον Φ.Π.Α. με την “ειδική δήλωση Φ.Π.Α.”, στη Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, για λογαριασμό του υποκειμένου, κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης (πριν την παράδοση του κτίσματος).

1.4. Επιχειρήσεις αγοραπωλησίας και εκμετάλλευσης ακινήτων

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα αγοράς και πώλησης ή εκμετάλλευσης (και όχι ανέγερσης και πώλησης οικοδομών), δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις επιβολής του Φ.Π.Α. στα νεόδμητα ακίνητα.

Οι επιχειρήσεις αυτές εξακολουθούν να λειτουργούν εκτός πεδίου Φ.Π.Α., αφού και αν ακόμα αγοράζουν ακίνητα με Φ.Π.Α. (νεόδμητα) μετά την 1-1-2006, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δεδομένου ότι η περαιτέρω πώληση αυτών δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. αλλά με Φ.Α.Υ. Οι πωλήσεις τους (εκροές) επομένως είναι απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Περαιτέρω, αν τα έσοδα προέρχονται από την εκμετάλλευση των ακινήτων (μίσθωση), διενεργούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ- ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ-ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

2.1. Αντικείμενο του φόρου

1) Τα “ακίνητα” ως αντικείμενο του Φ.Π.Α.- Έννοια-Ορισμοί

Αντικείμενο του Φ.Π.Α. είναι τα κτίρια (αποπερατωμένα ή ημιτελή ή τμήματά τους και το οικόπεδο που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά). Σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν αντικείμενο του Φ.Π.Α. τα οικόπεδα, τα γήπεδα, τα αγροτεμάχια κ.λ.π. επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα.

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 αποπεράτωνα ή ημιτελή. Τα κτίσματα αυτά μπορεί να είναι πολυκατοικίες, μονοκατοικίες, διαμερίσματα, γραφεία, καταστήματα, κ.λ.π.

Αντικείμενο του Φ.Π.Α. αποτελεί και η παράδοση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, από εργολάβο με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από την μεταβίβαση. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ακατάμητο τεκμήριο ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό. Η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο, αποτελεί την περίπτωση που είναι γνωστή ως πώληση διαμερίσματος, καταστήματος κ.λ.π. από τα “σχέδια” ή σε ημιτελή κατάσταση, αλλά πρόκειται να παραδοθεί περατωμένο. Πρόκειται δηλαδή για την περίπτωση παράδοσης ακινήτου “από τα σχέδια”, όπου ο αγοραστής θα παραλάβει από την κατασκευαστική επιχείρηση περατωμένο ακίνητο, και κατά συνέπεια, κατά την παράδοση, ενώ δεν υπάρχει ακίνητο, θεωρείται πλάσμα δικαίου ότι παραδίδεται περατωμένο ακίνητο μαζί με το συμμεταβιβαζόμενο οικόπεδο.

2) Έννοια πρώτης εγκατάστασης για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. ακινήτων

Ως πρώτη εγκατάσταση, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α., θεωρείται, η με οποιοδήποτε τρόπο πρώτη χρησιμοποίηση των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή του, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

Για να υπαχθεί η μεταβίβαση ενός ακινήτου (από υποκείμενο στο φόρο) στο Φ.Π.Α. η μεταβίβαση να ενεργείται πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό.

Σημειώνεται ότι θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση, και συνεπώς το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούριο, κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσής της.

3) Προϋποθέσεις υπαγωγής της παράδοσης ακινήτου στο Φ.Π.Α.

Η παράδοση των ακινήτων αποτελεί φορολογητέα πράξη και υπάγεται στο Φ.Π.Α. αρκεί να ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- Η μεταβίβαση να ενεργείται από το πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο.
- Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα (εξ επαχθούς αιτίας). Το αντάλλαγμα, όπως ισχύει γενικά για τις παραδόσεις αγαθών, μπορεί να καταβάλλεται είτε με μετρητά είτε επί πιστώσει. Μπορεί επίσης να συνίσταται σε χρήμα, σε είδος, σε αντάλλαγμα με άλλο ακίνητο, σε παροχή υπηρεσιών κ.λ.π.
- Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο.
- Να πρόκειται για κτίριο του οποίου η οικοδομική άδεια εκδίδεται από 1/1/2006 και μετά ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.
- Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό, δηλαδή το ακίνητο πρέπει να είναι "καινούριο".

Παραδείγματα :

- Κατασκευαστική εταιρία πουλάει νέο ακίνητο (π.χ. αποθήκη κ.λ.π.). Η παράδοση αυτή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α.
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) πουλάει νέο ακίνητο (π.χ. διαμέρισμα, γραφείο κ.λ.π.) από τα σχέδια. Η παράδοση αυτή θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. (ισχύει το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου ακινήτου).
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) πουλάει νέο ακίνητο (τελευταίο όροφο πολυκατοικίας) και το δικαίωμα εις υψούν δεν θα υπαχθεί στο Φ.Π.Α. αφού θεωρείται οικόπεδο.
- Κατασκευαστική ανώνυμη εταιρία αγοράζει οικόπεδο προκειμένου να αναγείρει ακίνητο. Η πράξη αυτή δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., επειδή η μεταβίβαση οικοπέδου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α.
- Δικηγόρος αγοράζει αγρόκτημα με αμπέλι . Η αγορά αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α., επειδή η μεταβίβαση οικοπέδων, αγροκτημάτων κ.λ.π. δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- Έμπορος γυναικείων ενδυμάτων αγοράζει οικόπεδο προκειμένου να κτίσει κατάστημα (επαγγελματική εγκατάσταση) και κατοικία. Η αγορά αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α., επειδή η μεταβίβαση οικοπέδου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- Δημόσιος υπάλληλος κτίζει σε ιδιόκτητο οικόπεδο νέο ακίνητο και πωλεί το ένα διαμέρισμα. Η πώληση αυτή δεν θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α., επειδή γίνεται από ιδιώτη και όχι από υποκείμενο στον φόρο.

4) Η μεταβίβαση της υψηλής κυριότητας είναι αντικείμενο του φόρου

Υπαγομένη στο Φ.Π.Α. αποτελεί η παράδοση και η μεταβίβαση της υψηλής κυριότητας , εφόσον βέβαια πληρούνται οι κατάλληλες προϋποθέσεις , οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο , στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου στην μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π.

Για την έννοια , τους όρους και τις προϋποθέσεις της μεταβίβασης του εμπράγματος δικαιώματος της υψηλής κυριότητας , λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η ερμηνεία της φορολογίας κεφαλαίου.

5) Η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας είναι αντικείμενο του φόρου

Υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. αποτελεί η παράδοση και η σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας , εφόσον βέβαια πληρούνται οι κατάλληλες προϋποθέσεις , οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο , στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου , στην μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π.

Για την έννοια , τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύστασης ή παραίτησης από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας , λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η ερμηνεία της φορολογίας κεφαλαίου.

6) Η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας είναι αντικείμενο του φόρου

Υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. αποτελεί επίσης η παράδοση και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας , εφόσον πληρούνται οι κατάλληλες προϋποθέσεις , οι οποίες αφορούν στον υποκείμενο στο φόρο , στο χαρακτηρισμό του ακινήτου ως νεόδμητου , στην μεταβίβαση πριν από την πρώτη εγκατάσταση κ.λ.π.

Για την έννοια , τους όρους και τις προϋποθέσεις της μεταβίβασης του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας , λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η ερμηνεία της φορολογίας κεφαλαίου.

7) Η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου είναι αντικείμενο του φόρου

Ως παράδοση ακινήτου υποκείμενη σε Φ.Π.Α. θεωρείται και η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου , ανεξάρτητα εάν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Ενδεικτικά ως τέτοιες εργασίες μπορούν να θεωρηθούν οι εκσκαφές , οι κατεδαφίσεις , η κατασκευή οικοδομών , οδών , ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών

εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις , επεκτάσεις , διαρρυθμίσεις και επισκευές εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών .

Στις εν λόγω εργασίες περιλαμβάνονται και οι εργολαβίες δημοσίων έργων .

Σημειώνεται ότι , ο Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω παραδόσεις είναι απαιτητός , όταν εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τα σχετικά παραστατικά .

Παραδείγματα :

- Κοινοπραξία αναλαμβάνει την κατασκευή αρδευτικού φράγματος , του Δήμου Ορεστιάδας . Η υλοποίηση του έργου αυτού επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.
- Τεχνική εταιρία αναλαμβάνει την κατασκευή γέφυρας στην νομαρχία Χαλκιδικής . Η εκτέλεση του έργου αυτού θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α.

8) Παράδοση ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή

Η παράδοση ακινήτου από ευκαιριακό κατασκευαστή , δηλαδή , από πρόσωπο που έχει επιλέξει , με δήλωσή του , την ένταξή του στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υπάγεται στο φόρο με τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται για τον κατ' επάγγελμα κατασκευαστή (εργολάβο , τεχνική εταιρία , κ.λ.π.).

9) Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής από 1/1/2006

Στο φόρο υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1^η Ιανουαρίου 2006 και μετά

10) Παράδοση ακινήτου με άδεια οικοδομής μέχρι την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται μετά την ημερομηνία αυτή

Στον Φ.Π.Α. υπάγονται τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε μεν μέχρι και την 31/12/2005 , αλλά αναθεωρείται από την 1/1/2006 , και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής . Σημειώνεται βέβαια ότι , για τα ακίνητα

αυτά , των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά, και μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής , μπορεί με αίτηση των ενδιαφερόμενων να χορηγηθεί εξαίρεση από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. εφόσον συντρέχουν οι απαραίτητες προϋποθέσεις .

Τα ακίνητα των οποίων η άδεια εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005 και αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 , και με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής , είναι απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α.

11) Πώληση ακινήτου από τα σχέδια

Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην περίπτωση παράδοσης ακινήτου “από τα σχέδια” ισχύει και για το Φ.Π.Α. το αμάχητο τεκμήριο του αποπερατωμένου ακινήτου , που εφαρμόζεται στη Φορολογία Κεφαλαίου. Δηλαδή , θεωρείται ότι παραδίδεται έτοιμο ακίνητο , (παρά το γεγονός ότι κατά την υπογραφή του συμβολαίου είναι στα σχέδια) και υπάγεται σε Φ.Π.Α.

12) Αντιμετώπιση της Α' κατοικίας σε περίπτωση αντιπαροχής

Η απαλλαγή της Α' κατοικίας από το Φ.Π.Α. αφορά τους δικαιούχους απαλλαγής σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων , μπορούν να απαλλάσσονται οι συμβάσεις αγοράς εξ' ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα ακινήτου υπό ορισμένες προϋποθέσεις . Συνεπώς , κατά την ανέγερση κατοικίας με το σύστημα 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 . Επομένως , ο οικοπεδούχος δεν δικαιούται απαλλαγή από το Φ.Π.Α. (ως Α' κατοικία) για τα κτίσματα που λαμβάνει σαν αντιπαροχή από κατασκευαστική επιχείρηση , γιατί λαμβάνει εργολαβία στο δικό του οικόπεδο και δεν αγοράζει ακίνητο .

13) Παρέλευση πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας

Στις περιπτώσεις όπου παρέρχεται πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής άδειας (π.χ. σε άδεια της 21/9/2006 η πενταετία παρέρχεται την 21/9/2011) , χωρίς να έχει πουληθεί το ακίνητο ή να έχει χρησιμοποιηθεί κατ' άλλο τρόπο , χωρίς δηλαδή να έχει “πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση” , τότε θεωρείται ότι με την συμπλήρωση της πενταετίας πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση και το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούριο.

Η περίπτωση αυτή θεωρείται ως διάθεση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα και οφείλεται Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης .

Αν π.χ. ένας επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) δεν πούλησει ή χρησιμοποιήσει με άλλο τρόπο έστω τρία διαμερίσματα , με την παρέλευση πενταετίας , θα πρέπει να προβεί σε αυτοπαράδοση και να καταβάλλει (με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.) τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

Η μεταβίβαση του ακινήτου σε χρόνο μεταγενέστερο από την συμπλήρωση της πενταετίας , για το οποίο έχει καταβληθεί Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης , δεν συνιστά πράξη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α., αλλά υπάγεται στις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου .

14) Ιδιόχρηση , μίσθωση κ.λ.π. – διάθεση ακινήτου από υποκείμενο στο φόρο σε μη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού

Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων , εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογένειάς του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης , σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου . Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση , η ιδιόχρηση , η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης , η μίσθωση , η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώληση του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ίδιου υποκείμενου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευής και πώλησης ακινήτων και ασφαλιστικών εργασιών , ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών).

Απαραίτητη προϋπόθεση σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις για τις οποίες καταβάλλεται Φ.Π.Α., είναι οι πράξεις αυτές να γίνονται από κατασκευαστική επιχείρηση που λόγω της δραστηριότητας της αυτής υπόκειται στο Φ.Π.Α. και βέβαια να πρόκειται για ακίνητα των οποίων η

άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί από 1/1/2006 ή για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής αναθεωρείται από 1/1/2006 εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής .

15) Διάθεση ακινήτου υποκείμενο στο φόρο σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα αυτού

Στην περίπτωση διάθεσης ακινήτου , για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου , δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις περί διακανονισμού και παρακολούθησης του παγίου επί πενταετία .

Θα πρέπει βέβαια , κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης του ακινήτου να γίνει λογιστική τακτοποίηση και να μεταφερθεί το ακίνητο από τα εμπορεύσιμα αγαθά στα πάγια .

Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου , μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά τη λήξη της πενταετίας του διακανονισμού θα υπαχθεί στις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου .

Παράδειγμα :

Έστω επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) έχει ανεγείρει οικοδομή προς πώληση με διαμερίσματα και γραφεία . Έστω δε , ότι αποφασίζει να χρησιμοποιήσει ένα γραφείο ως επαγγελματική στέγη (π.χ. υποκατάστημα κ.λ.π.) .

Στην περίπτωση αυτή , επειδή η επιχείρηση είναι στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., έχει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης . Υποχρεούται βέβαια η επιχείρηση να παρακολουθεί το δικαίωμα έκπτωσης για 5 έτη , και αν αυτό μεταβληθεί , να ενεργήσει διακανονισμό του Φ.Π.Α. εισροών .

16) Παράδοση ακινήτου με πλειστηριασμό

Στην περίπτωση που ένα νέο ακίνητο υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. εκπλειστηριάζεται , η πράξη αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

17) Παράδοση ακινήτου με δικαστική απόφαση

Στην περίπτωση που ένα νέο ακίνητο υπαγόμενο σε Φ.Π.Α. παραδίδεται με δικαστική απόφαση , η πράξη αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Αυτό θα μπορούσε να συμβεί π.χ. όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση κτίζει σε οικόπεδο του οποίου με δικαστική απόφαση επιδικάζεται η κυριότητα σε τρίτο .

18) Μη υπαγωγή σε Φ.Μ.Α. των ακινήτων που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Στις περιπτώσεις παράδοσης ακινήτων στις οποίες επιβάλλεται ο Φ.Π.Α. δεν επιβάλλεται φόρος ,μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.)

Η διάταξη αυτή τέθηκε για να διασφαλίσει την αποφυγή επιβολής και των δύο φόρων ταυτόχρονα στο ίδιο ακίνητο .

19) Κατασκευή ακινήτου από ιδιώτη με ανάθεση σε εργολάβο

Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα , δεν έχει αλλάξει το φορολογικό καθεστώς στις κατασκευές ακινήτων από τους ιδιώτες με ανάθεση ολόκληρης της κατασκευής σε κατασκευαστική επιχείρηση ή σε επί μέρους αναθέσεις . Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από την ημερομηνία έκδοσης της άδειας οικοδομής , δηλαδή , πριν ή μετά την 1/1/2006 .

Παράδειγμα :

Δημόσιος υπάλληλος αγοράζει ένα οικόπεδο εντός σχεδίου τον Μάρτιο του 2006 (πράξη υπαγόμενη σε Φ.Μ.Α.) και αναθέτει σε επαγγελματία κατασκευαστή (εργολάβο) τον Ιούλιο του 2006 την κατασκευή μονοκατοικίας (εκσκαφές , θεμελίωση , τοιχοποιία κ.λ.π.) . Τον Οκτώβριο του 2006 αναθέτει σε ηλεκτρολόγο και υδραυλικό να κάνουν τις αντίστοιχες εγκαταστάσεις κ.λ.π. Για τις εργασίες αυτές ο επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) , οι τεχνικοί κ.λ.π. θα τιμολογήσουν την ιδιοκτήτη με την αμοιβή της εργασίας πλέον Φ.Π.Α., όπως ισχύει σήμερα .

20) Κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή

Η κατασκευή ακινήτου με το σύστημα της αντιπαροχής είναι ένας ιδιότυπος τρόπος κατασκευής ακινήτου , που δεν εφαρμόζεται στα άλλα Κ-Μ της Ευρωπαϊκής Ένωσης , παρά μόνο στην Ελλάδα και την Κύπρο . Στην κατασκευή ακινήτου με αντιπαροχή έχουμε 2 πράξεις : Η μία πράξη συνίσταται στην μεταβίβαση μεριδίων οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στην κατασκευαστική επιχείρηση , η οποία δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Η δεύτερη πράξη συνίσταται στην εργολαβία (παράδοση κτισμάτων) από την κατασκευαστική επιχείρηση προς τον οικοπεδούχο , η οποία επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. Κατά την παράδοση των κτισμάτων στον οικοπεδούχο , ο κατασκευαστής οφείλει να εκδίδει το φορολογικό στοιχείο “παράδοσης κτισμάτων” και να Χρεώνει Φ.Π.Α.

Στο σύστημα της αντιπαροχής ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με την κατασκευαστική επιχείρηση , την ανέγερση οικοδομής στο οικόπεδό του , η δε οικοδομή διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας . Η αμοιβή της κατασκευαστικής επιχείρησης συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου εργοδότη , όπως μεταβιβάσει σ’ αυτήν σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτήν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου . Πρόκειται για περίπτωση αμοιβής σε είδος . Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας , δεν μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου , που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στην κατασκευαστική επιχείρηση ή στον από αυτήν υποδεικνυόμενο τρίτο .

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

20.1 Αντιπαροχή με οικοπεδούχο κατασκευαστική επιχείρηση

Μια κατασκευαστική επιχείρηση που επιθυμεί να ανεγείρει οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο με σκοπό να πουλήσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες ,

μπορεί να αναθέσει σε άλλη κατασκευαστική επιχείρηση την κατασκευή της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής .

Στην περίπτωση αυτή , οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα της οικοπεδούχου κατασκευαστικής επιχείρησης , όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση , θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδημητα ακίνητα (άδεια οικοδομής μετά την 1/1/2006 κ.λ.π.).

20.2. Αντιπαροχή με οικοπεδούχο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα (με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας) .

Νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα , με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας , μπορεί να αναθέσει σε κατασκευαστική επιχείρηση (εργολήπτρια) , την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που κατέχει ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο , με σκοπό να μεταβιβάσει τις διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητά του .

Το νομικό αυτό πρόσωπο , εκ του νόμου , ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα και δεν μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης.

Επομένως , στην περίπτωση αυτή , οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητα της οικοπεδούχου επιχείρησης , όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση , θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδημητα ακίνητα (άδεια οικοδομής μετά την 1/1/2006).

20.3 Αντιπαροχή με οικοπεδούχο ευκαιριακό κατασκευαστή

Στην περίπτωση του ευκαιριακού κατασκευαστή , που έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ως ευκαιριακός κατασκευαστής , και ο οποίος αναθέτει την ανέγερση οικοδομής εντός ιδιόκτητου οικοπέδου , σε κατασκευαστική επιχείρηση με το σύστημα της αντιπαροχής , οι διηρημένες ιδιοκτησίες που θα παραμείνουν στην κυριότητά του , όπως και αυτές που θα λάβει ως εργολαβικό αντάλλαγμα η εργολήπτρια

κατασκευαστική επιχείρηση , θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. ως νεόδομητα ακίνητα (άδεια οικοδομής με την 1/1/2006) .

21) Ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται μόνο στην πρώτη παράδοση ακινήτων

Η υποχρέωση του Φ.Π.Α. εξαντλείται κατά την πρώτη παράδοση (μεταβίβαση ακινήτου , εμπράγματος δικαιώματος , αυτοπαράδοση , κ.λ.π.) νεόδμητης οικοδομής , δεδομένου ότι σε τυχόν επόμενες μεταβιβάσεις επιβάλλεται Φ.Μ.Α. ή Φ.Α.Υ. κατά περίπτωση .

2.2 εξαιρέσεις / Απαλλαγές

Από τον φόρο απαλλάσσονται , οι παραδόσεις όλων των άλλων ακινήτων, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις , εκτός από κάποιες εξαιρέσεις , όλα αυτά αναφέρονται αναλυτικά παρακάτω .

1) Απαλλαγή Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου σαν Α' κατοικία

Η απαλλαγή κατά την απόκτηση Α' κατοικίας παραμένει σε ισχύ και μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα.

Έτσι , η παράδοση ακινήτου υπαγόμενου σε Φ.Π.Α., σε δικαιούχο απαλλαγής Α' κατοικίας , απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. Εξακολουθεί δηλαδή η παράδοση ακινήτου σαν Α' κατοικία να διέπεται από τους κανόνες του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.).

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει για όλη την αξία της παράδοσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ως Α' κατοικία . Συνεπώς , η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στα 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 Α' κατοικία , καθόσον στην περίπτωση αυτή

έχουμε τόσο διαφοροποίηση της φορολογίας (απαλλαγή της παράδοσης του ακινήτου από τον Φ.Π.Α. και υπαγωγής της πράξης αυτής στις διατάξεις του Φ.Μ.Α.) όσο και διαφοροποίηση του υπόχρεου προσώπου απέναντι στο δημόσιο .

Παράδειγμα :

- Τεχνική εταιρεία πωλεί διαμέρισμα με απαλλαγή Α' κατοικίας . Στην πώληση αυτή δεν θα επιβληθεί Φ.Π.Α.. Η πράξη αυτή για την τεχνική εταιρεία είναι πράξη απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και κατά συνέπεια ο Φ.Π.Α. εισροών κατασκευής του διαμερίσματος αποτελεί κόστος γι' αυτήν .
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) πωλεί ένα διαμέρισμα από αυτά που έχει στην κυριότητά του από αντιπαροχή , σε δικαιούχο απαλλαγής Α' κατοικίας . Η πώληση αυτή δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. Ο Φ.Π.Α. εισροών κατασκευής του διαμερίσματος αποτελεί κόστος για τον εργολάβο .

2) Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των ακινήτων με άδεια οικοδομής μέχρι και την 31/12/2005

Απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι παραδόσεις ακινήτων που δεν θεωρούνται νεόδμητα. Απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. τα ακίνητα των οποίων η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005.

Η απαλλαγή ισχύει ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής , ή σε περίπτωση αντιπαροχής , υπογραφής του εργολαβικού προσυμφώνου .

3) Παράδοση ακινήτου με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 η οποία αναθεωρείται από 1/1/2006

Δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. το ακίνητο του οποίου η άδεια εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005 και αναθεωρείται μετά από την 1/1/2006 , με την προϋπόθεση ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής .

Τα ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδόθηκε πριν την 1/1/2006 και αναθεωρείται μετά την ημερομηνία αυτή , και για τα οποία δεν έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής , είναι υπαγόμενα στον Φ.Π.Α.

4) Η αντιπαροχή με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση της αντιπαροχής με άδεια μέχρι και την 31/12/2005 , η κατασκευή του ακινήτου δεν εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., δεδομένου ότι η άδεια έχει εκδοθεί πριν την 1/1/2006 . Κατά συνέπεια δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.: Ούτε τα ακίνητα που θα πωλήσει ο εργολάβος κατασκευαστής ούτε η εργολαβία (κτίσματα) που παρέχει ο εργολάβος στον οικοπεδούχο .

5) Εξαίρεση από την επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων (άδεια μετά την 1/1/2006) από υποκείμενο στον φόρο.

Εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. μπορεί να χορηγηθεί σε ακίνητο που η άδεια οικοδομής εκδόθηκε μετά την 1/1/2006 , με αίτηση του υποκειμένου . Η εξαίρεση από την επιβολή Φ.Π.Α. εφαρμόζεται για οικοδομές που ανεγείρονται σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής , των οποίων η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 , εφόσον μέχρι την 25/12/2005 πληρούνται κατά περίπτωση οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- I. Για οικοδομή που ανεγείρεται σε ιδιόκτητο από την κατασκευαστική επιχείρηση οικόπεδο , να έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία .
- II. 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 ως προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής νοείται το προσύμφωνο μεταβίβασης χλυστών οικοπέδου και η εργολαβική σύμβαση κατασκευής . Σε κάθε περίπτωση και οι 2 συμβάσεις πρέπει να έχουν υπογραφεί μέχρι και την 25/12/2005 . Για την εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. δεν μπορεί να γίνει δεκτή σύμβαση άλλου είδους όπως π.χ. προσύμφωνο προσυμφώνου , συνυποσχετικό κ.λ.π. Αυτονόητο είναι ότι για την

εξακρίβωση του είδους της σύμβασης , σημασία δεν έχει ο τίτλος αυτής αλλά το περιεχόμενό της .

Διευκρινίζεται ότι , για αναθεώρηση άδειας οικοδομής , εφόσον έχει κατατεθεί κατά περίπτωση πλήρης φακέλος , προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο μέχρι 25/12/2005 , η εξαίρεση χορηγείται χωρίς να εξετάζεται η έναρξη ή μη των εργασιών κατασκευής στην οικοδομή μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας .

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).

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις , για τις οικοδομές που πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις και για τις οποίες λαμβάνουν εξαίρεση , εξακολουθούν να διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών .

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

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την χορήγηση της εξαίρεσης είναι :

1. αίτηση του υποκειμένου προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του,
2. ακριβές (επικυρωμένο) αντίγραφο του προσυμφώνου και του εργολαβικού συμβολαίου κατασκευής για την συγκεκριμένη οικοδομή , που πρέπει να έχει υπογραφεί μέχρι και τις 25/12/2005 (για τις περιπτώσεις αντιπαροχής) ,
3. ακριβές (επικυρωμένο) αντίγραφο της άδειας οικοδομής που εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1/1/2006 ,
4. βεβαίωση , που εκδίδεται από της αρμόδια πολεοδομική αρχή , από την οποία να προκύπτουν το όνομα/επωνυμία του αιτούντος την έκδοση της οικοδομικής άδειας , η διεύθυνση του οικοπέδου , ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας , καθώς και η κατάθεση πλήρους φακέλου για την έκδοση ή την αναθεώρησης της άδειας , σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις , για την συγκεκριμένη οικοδομή μέχρι και 25/12/2005 . Ο έλεγχος της πληρότητας του φακέλου αποτελεί αρμοδιότητα των πολεοδομικών αρχών , οι οποίες την βεβαιώνουν, και όχι των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών .

Με βάση τα παραπάνω δικαιολογητικά εκδίδεται απόφαση για χορήγηση εξαίρεσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εις τετραπλούν .

Ένα αντίτυπο αυτής διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου , ένα επιδίδεται στον υποκείμενο-αιτούντα τη χορήγηση της εξαίρεσης , ένα διαβιβάζεται στην Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου και ένα παραμένει στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου .

Φωτοαντίγραφο της απόφασης εξαίρεσης επισυνάπτεται από τον υποκείμενο σε κάθε δήλωση μεταβίβασης , που αφορά τη συγκεκριμένη οικοδομή , κατά την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου.

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

Για τις περιπτώσεις που η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης μεταβολών για την έναρξη εργασιών υποκαταστήματος έληξε στις 30/6/2006 (ημερομηνία μέχρι την οποία γίνεται δεκτό από την διοίκηση , ότι η παραπάνω δήλωση μεταβολών για την έναρξη των εργασιών υποκαταστήματος μπορεί να υποβληθεί χωρίς κυρώσεις) , έπρεπε κατά την υποβολή δήλωσης μεταβολών να έχει χορηγηθεί η απόφαση εξαίρεσης . συνεπώς για τις παραπάνω περιπτώσεις η αίτηση έπρεπε να υποβληθεί και η εξαίρεση να χορηγηθεί το αργότερο μέχρι 30/6/2006 και πάντα πριν την υποβολή δήλωσης μεταβολών για την έναρξη εργασιών υποκαταστήματος , προκειμένου να μπορούν να εκπληρωθούν μέσα στις χορηγούμενες προθεσμίες όλες οι λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις .

Εάν μέχρι τις 30/6/2006 δεν έχει εκδοθεί η άδεια κατασκευής αλλά συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εξαίρεσης (πλήρης φάκελος , προσύμφωνο και εργολαβικό , κατά περίπτωση , μέχρι και 25/12/2005) , ο υποκείμενος υποβάλλει την αίτηση προς εξαίρεση όταν εκδοθεί η άδεια κατασκευής , η οποία απαιτείται ως δικαιολογητικό και πάντα πριν την δήλωση έναρξης εργασιών του υποκαταστήματος για τη συγκεκριμένη οικοδομή .

Παραδείγματα :

- Τεχνική εταιρία κατασκευάζει ακίνητο σε δικό της οικόπεδο , πλήρης φάκελος για την άδεια οικοδομής κατατέθηκε στην αρμόδια πολεοδομία την 10/11/2005 και η άδεια εκδίδεται την 15/1/2006 . Εάν η εταιρία κάνει χρήση της δυνατότητας εξαίρεσης από τον Φ.Π.Α. , όταν πωλήσει το ακίνητο , δεν θα επιβάλει Φ.Π.Α. αλλά η μεταβίβαση θα υπαχθεί στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου .
- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) συμφωνεί με οικοπεδούχο να κατασκευάσει πολυκατοικία με το σύστημα αντιπαροχής . Ο πλήρης φάκελος στην πολεοδομία κατατέθηκε την 1/11/2005 , το εργολαβικό προσύμφωνο είχε

υπογραφεί την 30/10/2005 και η άδεια εκδίδεται την 20/2/2006 . Ο εργολάβος μπορεί να κάνει χρήση της δυνατότητας για εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. , επειδή και η κατάθεση φακέλου και η υπογραφή του εργολαβικού προσυμφώνου έγιναν πριν την 25/11/2005 .

- Στα ανωτέρω παραδείγματα εάν , είτε η κατάθεση του φακέλου στην πολεοδομία , είτε η υπογραφή του εργολαβικού προσυμφώνου , είχαν γίνει μετά την 25/11/2005 , δεν μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση Φ.Π.Α. εξυπακούεται ότι δεν μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση στην περίπτωση που και τα δύο (φάκελος και εργολαβικό) είχαν γίνει μετά την 25/11/2005 και η άδεια εκδίδεται μετά την 1/1/2006 .

6) Εξαίρεση από τον Φ.Π.Α. της πώλησης οικοπέδου , αγροτεμαχίου κ.λ.π.

Σε Φ.Π.Α. υπάγονται τα κτίρια και όχι τα οικόπεδα , συνεπώς η πώληση οικοπέδων και κατ' επέκταση γηπέδων αγροτεμαχίων κ.λ.π. , επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα , δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α. ή Φ.Α.Υ. και τέλος συναλλαγής κατά περίπτωση .

Παραδείγματα :

- Αγρότης πωλεί ένα κτήμα με αμπέλι . ανεξάρτητα από το χρόνο μεταβίβασης (πριν ή ,μετά την 1/1/2006) , η μεταβίβαση αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.
- Ελεύθερος επαγγελματίας , μεταβιβάζει ένα οικόπεδο εντός σχεδίου πόλεως και ένα οικόπεδο εκτός σχεδίου πόλεως . Ανεξάρτητα από τον χρόνο μεταβίβασης (πριν ή μετά την 1/1/2006) , οι δύο μεταβιβάσεις δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α.

7) Παράδοση ακινήτου από ιδιώτη

Στην παράδοση ακινήτου από ιδιώτη , ακόμη και αν η άδεια είχε εκδοθεί μετά την 1/1/2006 , δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. , καθώς οι ιδιώτες είναι εκτός πεδίου Φ.Π.Α. ,και ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στα ακίνητα που παραδίδονται από υποκείμενο στον Φ.Π.Α. , (εργολάβο , τεχνική εταιρία , κ.λ.π.).

Κατά συνέπεια η παράδοση ακινήτου από ιδιώτη δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α .

Τα ανωτέρω ισχύουν τόσο στην περίπτωση μεταβίβασης οικοδομής που ανεγέρθηκε με το σύστημα της αυτεπιστασίας όσο και στην περίπτωση της ανέγερσης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής .

Επομένως , στην περίπτωση παράδοσης νέου ακινήτου από οικοπεδούχο – ιδιώτη , ο οποίος το απέκτησε από αντιπαροχή , δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α.. Αντίθετα , η παράδοση των κτισμάτων από την εργολήπτρια κατασκευαστική επιχείρηση , τα οποία έλαβε ως εργολαβικό αντάλλαγμα, θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. (ως νεόδημητα ακίνητα).

8) Η πώληση συντελεστή δόμησης δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση πώλησης συντελεστή δόμησης δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α.. Η πώληση αυτή εξομοιώνεται με μεταβίβαση οικοπέδου και ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται στα κτίρια και όχι στα οικόπεδα , γήπεδα κ.λ.π.. Η πώληση αυτή υπάγεται στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου .

9) Εργολαβικά προσύμφωνα αντιπαροχής

Τα προσύμφωνα γενικά δεν αποτελούν πράξεις παράδοσης , επειδή αποτελούν απλές συμβάσεις και κατά την υπογραφή τους δεν συντελείται παράδοση , ώστε να υπαχθούν σε Φ.Π.Α. Το ίδιο συμβαίνει και με το εργολαβικό προσύμφωνο αντιπαροχής . Επισημαίνεται πάντως , ότι επειδή η πράξη της αντιπαροχής υπάγεται σε Φ.Π.Α., τα εργολαβικά προσύμφωνα (που υπογράφονται μετά την 1/1/2006), δεν θα πρέπει να υπάγονται σε χαρτόσημο , εφόσον αφορούν ακίνητα που θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. Οι εργολαβικές συμβάσεις για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής ποσοστών οικοπέδου οι οποίες καταρτίζονται από 1/1/2006 και η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1/1/2006 , δεν υπόκεινται , πλέον , σε τέλος χαρτοσήμου , καθόσον για τις πράξεις αυτές , από την ημερομηνία αυτή , τίθεται σε εφαρμογή η επιβολή Φ.Π.Α.. Τέλος , σημειώνεται ότι δεν επιβάλλεται χαρτόσημο , όπου επιβάλλεται Φ.Π.Α..

10) Δωρεές , κληρονομιές , γονικές παροχές

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

Θα πρέπει όμως στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται διακανονισμός του Φ.Π.Α. (μέσω της περιοδικής δήλωσης – αφαιρούμενα ποσά) .

Παραδείγματα :

Δημόσιος υπάλληλος , κληρονομεί από τους γονείς του μια μονοκατοικία και ένα κτήμα με ελαιόδεντρα . Η κληρονομιά αυτή δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α. ανεξάρτητα από χρόνο επαγωγής της .

11) Μεταβίβαση , συγχώνευση , απορρόφηση οικοδομικής επιχείρησης

Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου , κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με την μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο . Στην περίπτωση αυτή , το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται , για την εφαρμογή του νόμου αυτού , ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει . Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή , αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου .

3) ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

3.1 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την πώληση ακινήτου

Στην περίπτωση της πώλησης ακινήτου , η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την ημέρα υπογραφής του οριστικού συμβολαίου .

Παραδείγματα :

Κατασκευαστική επιχείρηση πωλεί ένα κατάστημα σε αγοραστή την 15/10/2006 . Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για την καταβολή Φ.Π.Α. είναι η 15/10/2006 , και ο Φ.Π.Α. θα καταβληθεί με την “ειδική δήλωση Φ.Π.Α.” .

3.2 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο (αντιπαροχή)

Στην περίπτωση της παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο (κατά την αντιπαροχή), η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παρεχόμενη εργολαβία και παραδίδονται τα κτίσματα στον οικοπεδούχο .

Παραδείγματα :

Οικοπεδούχος υπογράφει εργολαβικό προσύμφωνο με τεχνική εταιρία την 10/4/2006 , και θα λάβει από την αντιπαροχή τρία διαμερίσματα . Οι εργασίες κατασκευής , περατώνονται στις 19/11/2006 , οπότε και παραδίδονται στον οικοπεδούχο τα διαμερίσματα με πρωτόκολλο παράδοσης . Ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος της παράδοσης , δηλ. η 19/11/2006 .

3.3 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την ιδιοκατοίκηση , δωρεάν παραχώρηση της χρήσης , μίσθωση κ.λ.π.

Στις περιπτώσεις της ιδιοκατοίκησης , δωρεάν παραχώρησης της χρήσης , μίσθωσης κ.λ.π. οι οποίες εξομοιώνονται με παράδοση (αυτοπαράδοση) και υπόκεινται σε Φ.Π.Α., η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την ημέρα πραγματοποίησης των πράξεων αυτών .

Παραδείγματα :

- Επαγγελματίας κατασκευαστής (εργολάβος) αποφασίζει να ιδιοκατοικήσει ένα από τα υπαγόμενα σε Φ.Π.Α. διαμερίσματα , τα οποία έχει κατασκευάσει προς πώληση . Η ιδιοκατοίκηση λαμβάνει χώρα την 10/8/2006 . “Η ειδική δήλωση Φ.Π.Α.” θα πρέπει να υποβληθεί την ίδια ημερομηνία . Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αυτοπαράδοση θα καταβληθεί με την περιοδική δήλωση του μηνός Αυγούστου ή του τριμήνου Ιουλίου – Σεπτεμβρίου , ανάλογα με τα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ.
- Τεχνική (οικοδομική) εταιρία αποφασίζει να μισθώσει ένα κατάστημα σε ακίνητο που ανέγειρε (πολυκατοικία) , το οποίο υπάγεται σε Φ.Π.Α.. Η μίσθωση λαμβάνει χώρα την 10/10/2006 . Η “Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.” , θα πρέπει να υποβληθεί την ίδια ημερομηνία . Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αυτοπαράδοση θα καταβληθεί με την περιοδική δήλωση του μηνός Οκτωβρίου ή του τριμήνου Οκτωβρίου – Δεκεμβρίου , ανάλογα με τα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ.

3.4 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παρέλευση πενταετίας

Εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης , σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου . Π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες , ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε

κατασκευάσει προς πώληση , προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών .

Στην περίπτωση αυτή , χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος χρησιμοποίησης του ακινήτου . Ο προκείμενος θα πρέπει να υποβάλλει την “ειδική δήλωση Φ.Π.Α.” ώστε να δηλωθεί η αυτοπαράδοση . Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί , θα αποδοθεί με την περιοδική δήλωση , όπως και στα παραδείγματα του προηγούμενου θέματος .

3.5 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παρέλευση πενταετίας

Στην περίπτωση συμπλήρωσης της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής αδείας , η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά την ημέρα παρέλευσης της πενταετίας . Ο Φ.Π.Α. θα καταβληθεί με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου που λήγει η πενταετία . Έτσι αν π.χ. η πενταετία λήγει την 20/5 , ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. θα απεικονισθεί στην περιοδική δήλωση του Μαΐου.

3.6 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά τον πλειστηριασμό

Σε περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου υπαγόμενου σε Φ.Π.Α., ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και του απαιτητού του φόρου είναι ο χρόνος πριν την σύνταξη της περιληπτικής έκθεσης της κατακύρωσης του πλειστηριασμού .

Κατά συνέπεια ο από τον νόμο υπεύθυνος για τον πλειστηριασμό (π.χ. συμβολαιογράφος) , θα πρέπει να καταβάλλει τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. για λογαριασμό του καθ’ ου ο πλειστηριασμός , με την “ειδική δήλωση Φ.Π.Α.” και να χορηγήσει αντίγραφο αυτής στον υπερθεματιστή .

3.7 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την μεταγραφή λόγω δικαστικής απόφασης

Στις περιπτώσεις που γίνεται μεταγραφή εφόσον δεν απαιτείται συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου , λόγω δικαστικής απόφασης όπως π.χ. επιδίκαση κυριότητας , δικαστική διανομή κ.λ.π., ο χρόνος γένεσης

της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου (καταβολή) είναι ο χρόνος μεταγραφής .

Επομένως , πριν την μεταγραφή του ακινήτου θα πρέπει με την “ειδική δήλωση Φ.Π.Α.”, να καταβληθεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α..

3.8 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την υπογραφή προσυμφώνου

Στην περίπτωση υπογραφής προσυμφώνου με τον όρο της αυτοσύμβασης , με ταυτόχρονη καταβολή του τμήματος και ταυτόχρονη παράδοση την νομής του ακινήτου , ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και του απαιτητού του φόρου είναι ο χρόνος υπογραφής του προσυμφώνου .

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης να συντρέχουν σωρευτικά και οι τρεις προϋποθέσεις , δηλαδή να περιλαμβάνεται στο προσύμφωνο νο όρος της αυτοσύμβασης και να ορίζεται ότι καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου . Κατά συνέπεια , στην περίπτωση πίστωσης του τμήματος η εξόφλησης μέρους αυτού δεν γεννάται η φορολογική υποχρέωση .

4) ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.

Συντελεστές Φ.Π.Α. στην παράδοση ακινήτου

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. ορίζεται σε 23% , ο οποίος εφαρμόζεται επί της φορολογητέας αξίας .

Κατ' εξαίρεση , για τα αγαθά και τις υπηρεσίες ο συντελεστής Φ.Π.Α. ορίζεται σε 9% .

Για τα νησιά των νομών Λέσβου , Χίου , Σάμου , Δωδεκανήσου , Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο , Σαμοθράκη , Βόρειες Σποράδες και Σκύρο οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά 30% εφόσον πρόκειται για αγαθά , τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στα νησιά αυτά .

Επομένως , η παράδοση ακινήτου υπόκειται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% , πλην της παράδοσης στα νησιά που αναφερθήκαμε (μειωμένοι κατά 30% συντελεστές) , όπου εφαρμόζεται συντελεστής 13% .

Παράδειγμα :

Εργολαβική επιχείρηση παραδίδει νεόδμητο διαμέρισμα στην Καβάλα , όπου έχει και την έδρα της . Η παράδοση αυτή επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 23% . Την ίδια περίοδο , παραδίδει νεόδμητη εξοχική κατοικία στη Θάσο. Η παράδοση αυτή επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. 13% .

5) ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ

Για τις παραδόσεις των νεόδμητων ακινήτων , φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει (στην περίπτωση της πώλησης) ή θεωρείται ότι έλαβε (στις περιπτώσεις της μίσθωσης , της ιδιόχρησης κ.λ.π.) ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας , ψιλής κυριότητας κ.λ.π. /

Παρακάτω εξετάζονται οι περιπτώσεις παράδοσης ακινήτων και η φορολογητέα αξία σε κάθε περίπτωση .

5.1 Φορολογητέα αξία στην πώληση

Στην περίπτωση της πώλησης νεόδμητης οικοδομής που αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. ή εμπράγματος δικαιώματος , φορολογητέα αξία αποτελεί το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο (πωλητής) για τη συντελούμενη κάθε φορά παράδοση π.χ. μεταβίβαση πλήρους κυριότητας , ψιλής κυριότητας κ.λ.π..

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας θα ληφθεί υπόψη το αντάλλαγμα που θα αποτιμηθεί σε χρήμα κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και είναι αδιάφορο αν η πώληση γίνεται μετρητοίς (τίμημα που έλαβε) ή επί πιστώσει (τίμημα που πρόκειται να λάβει) . Ορίζεται επίσης ότι , η φορολογητέα αξία στην περίπτωση της πώλησης οικοδομών δεν μπορεί να υπολείπεται της αξίας που προσδιορίζεται από την φορολογία κεφαλαίου ή του προϋπολογιστικού ή απολογιστικού κόστους της οικοδομής .

Επομένως , στην περίπτωση πώλησης νεόδμητης οικοδομής που αποτελεί αντικείμενο Φ.Π.Α. ή εμπράγματος δικαιώματος , ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται :

1. Η μεγαλύτερη αξία μεταξύ ,
 - Του δηλούμενου τιμήματος της μεταβίβασης (αξία πώλησης),
 - Αξίας του ακινήτου όπως αυτό λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, και
 - Της αξίας του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή της αξίας ου προϋπολογιστικού κόστους αν

πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

Η μεγαλύτερη αξία , (αξία που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ή το προϋπολογιστικό ή απολογιστικό κόστος κατασκευής) , αποτελεί την φορολογητέα βάση στην περίπτωση που αυτό γίνει αποδεκτό από τον υποκείμενο στο φόρο. Στην περίπτωση που δεν γίνει αποδεκτή η αξία αυτή , τότε λαμβάνουν χώρα τα αναφερόμενα στην επόμενη περίπτωση (2) .

2. Στην περίπτωση που , η αξία του ακινήτου όπως λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων , ή η αξία του δηλούμενου προϋπολογιστικού ή απολογιστικού κόστους , είναι μεγαλύτερη του δηλωθέντος τιμήματος (αξία πώλησης) , και ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται αυτή τη μεγαλύτερη αξία ως βάση υπολογισμού του φόρου , δύναται να ζητήσει με αίτηση του προς το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το Σώμα αυτό , η κρίση του οποίου είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

Εφόσον η αξία που ορίζεται από το Σ.Ο.Ε., η οποία είναι δεσμευτική για τον έφορο γίνεται αποδεκτή από τον υποκείμενο στο φόρο , τότε η αξία αυτή λογίζεται ως βάση υπολογισμού για την καταβολή του φόρου (φορολογητέα αξία) .

Ο Φ.Π.Α. που οφείλεται στην περίπτωση της πώλησης , καταβάλλεται (πληρώνεται) από τον υποκείμενο με την “Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.” και το ποσό του καταβληθέντος Φ.Π.Α.(που αναλογεί στο δηλούμενο τίμημα της μεταβίβασης αφού συμψηφιστεί ο Φ.Π.Α. εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει το μεταβιβαζόμενο ακίνητο όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης) μεταφέρεται στην περιοδική δήλωση της αντίστοιχης περιόδου .

5.2 Φορολογητέα αξία στην αντιπαροχή

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

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου , η ανέγερση οικοδομής “επί αντιπαροχή” είναι μίσθωση έργου , για την οποία η αμοιβή παρέχεται σε είδος ή σε ορισμένες περιπτώσεις εν μέρει σε είδος κ εν μέρει σε χρήμα . Ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυώροφης οικοδομής στο οικόπεδό του , η δε οικοδομή

διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ή κάθετης ιδιοκτησίας . Η αμοιβή του εργολάβου συνίσταται στην υποχρέωση του οικοπεδούχου εργοδότη , όπως μεταβιβάσει σε αυτόν ή σε τρίτα πρόσωπα που υποδεικνύονται από αυτόν τα συμπεφωνημένα ποσοστά του οικοπέδου . Η αξία της παρεχόμενης εργολαβίας , η οποία προκύπτει από το κόστος υλικών , εργασιών , αμοιβών , μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος όπου υπάρχει , δε μπορεί να είναι μικρότερη της αξίας των ποσοστών του οικοπέδου , που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο . Μπορεί όμως η αξία της εργολαβίας να είναι μεγαλύτερη της αξίας των κατά τα παραπάνω ποσοστών οικοπέδου, εάν με το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα .

Κατά συνέπεια ο εργολάβος κατασκευαστής δεν παραδίδει ακίνητο στον οικοπεδούχο αλλά παρέχει μίσθωση έργου (εργολαβία) . Ο εργολάβος – κατασκευαστής τιμολογεί την εργολαβία αυτή κατά το χρόνο παράδοσης των κτισμάτων εκδίδοντας το σχετικό στοιχείο “παράδοσης κτισμάτων”.

5.3 Φορολογητέα αξία στην αυτοπαράδοση

Για τις αυτοπαραδόσεις ακινήτων , ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται , “η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών , ή , αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς , το κόστος των αγαθών” , κατά το χρόνο παράδοσής τους .

Επειδή στις περιπτώσεις αυτές , η κατασκευαστική επιχείρηση δεν αγοράζει αλλά κατασκευάζει το ακίνητο , ως φορολογητέα αξία της αυτοπαράδοσης λαμβάνεται το κόστος κατασκευής .

Για τις πράξεις αυτές , ο υποκείμενος υποχρεούται σε υποβολή της “Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.” χωρίς όμως την καταβολή (πληρωμή) του φόρου που αναλογεί. Τα δεδομένα της “Ειδικής Δήλωσης” , μεταφέρονται στην περιοδική δήλωση του υπόχρεου , της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου και η καταβολή γίνεται με την περιοδική δήλωση .

5.4 Φορολογητέα αξία στην ιδιόχρηση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα

Για την παράδοση ακινήτου σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου , ισχύουν όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στο Θ.5.3.

5.5 Φορολογητέα αξία στον πλειστηριασμό

Στην περίπτωση πλειστηριασμού ακινήτου ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το εκπλειστηρίασμα που αναφέρεται στην κατακυρωτική έκθεση , ανεξαρτήτως αν είναι χαμηλότερη της αξίας που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της αξίας του δηλούμενου προϋπολογιστικού ή απολογιστικού κόστους .
Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί , καταβάλλεται από τον κατά νόμο υπεύθυνο για τον πλειστηριασμό (π.χ. συμβολαιογράφος) , για λογαριασμό του καθ' ου ο πλειστηριασμός , με την “Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.” .

6) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΤΩΝ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Π.Α.

Όπως έχει ήδη αναπτυχθεί στο Α' μέρος της εργασίας, από 1/1/2006, ο επαγγελματίας κατασκευαστής ακινήτων, για τα ακίνητα τα οποία πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητας του και υπάγονται στο Φ.Π.Α., έχει πλέον όλες τις υποχρεώσεις και δικαιώματα που προκύπτουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α..

Επιπλέον έχει και ειδικές υποχρεώσεις, όπως υποβολή δήλωσης μεταβολής για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υποβολή δήλωσης μεταβολής υποκαταστήματος, τήρηση βιβλίου κοστολογίου, υποβολή εντύπων κόστους (προϋπολογιστικού και απολογιστικού), και υποβολή ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

Ο ευκαιριακός κατασκευαστής, δεδομένου ότι έχει επιλέξει να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., έχει τις ίδιες υποχρεώσεις που έχει και ο επαγγελματίας κατασκευαστής.

6.1 Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

1) Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

Ο επαγγελματίας κατασκευαστής έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση μεταβολών στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του, προκειμένου να δηλώσει ότι θα διενεργεί πλέον φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

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

Η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών. Ειδικά για τη χρήση 2006 που είναι η πρώτη χρήση επιβολής του Φ.Π.Α. στα

ακίνητα , η δήλωση μπορούσε να υποβληθεί χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30 Ιουνίου 2006 .

Παράδειγμα :

- Κατασκευαστική επιχείρηση κατέβαλε αμοιβή μηχανικού για την έκδοση οικοδομικής άδειας και έλαβε την Α.Π.Υ. από αυτόν στις 30/11/2005 . Η άδεια οικοδομής εκδόθηκε στις 15/2/2006 και οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής (π.χ. εκσκαφή) θα αρχίσουν στις 27/6/2006 . Η επιχείρηση είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από την 1/1/2006 . Θα υποβάλλει δήλωση μεταβολής για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς μέχρι και τις 30/6/2006 χωρίς κυρώσεις .
- Κατασκευαστική επιχείρηση καταβάλλει αμοιβή μηχανικού για έκδοση άδειας κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και λαμβάνει από αυτόν Α.Π.Υ. στις 3/6/2006 . Στη συνέχεια εκδίδει άδεια οικοδομής στις 30/8/2006 . Στις 5/9/2006 αρχίζει εργασίες κατασκευής . Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση μεταβολών μέσα σε 30 ημέρες από τις 3/6/2006 για να δηλώσει την υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

2) Δήλωση μεταβολής υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από ευκαιριακό κατασκευαστή

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

Επαναλαμβάνεται ότι , ο ευκαιριακός κατασκευαστής , εφόσον έχει επιλέξει να υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα έχει όλα τα

δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει ένας επαγγελματίας κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο , δεδομένου ότι εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Παραδείγματα :

- Έμπορος ηλεκτρικών ειδών που κατασκευάζει ευκαιριακά οικοδομή επτά (7) διαμερισμάτων με σκοπό να κρατήσει τα πέντε (5) για την οικογένειά του και να πουλήσει τα δύο (2) , επιλέγει την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α. θα υποβάλλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητά του ως κατασκευαστής υποκείμενος στο φόρο , προκειμένου να έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκείμενων για τα διαμερίσματα που πρόκειται να πουλήσει .
- Φυσιοθεραπευτής που αποφασίζει ομοίως , όπως στο προηγούμενο παράδειγμα , να κατασκευάσει οικοδομή και επιλέγει την υπαγωγή του στο Φ.Π.Α., θα υποβάλλει δήλωση μεταβολών για να δηλώσει την παράλληλη δραστηριότητά του ως κατασκευαστής και την υπαγωγή του γι' αυτήν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών .
Ειδικά για τη χρήση 2006 που είναι η πρώτη χρήση επιβολής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα , η δήλωση μπορούσε να υποβληθεί χωρίς κυρώσεις μέχρι 30 Ιουνίου 2006.

6.2 Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος

1) Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

Κάθε νέα οικοδομή θεωρείται για την κατασκευαστική επιχείρηση υποκατάστημα πρόσκαιρη εγκατάσταση και πρέπει γι' αυτό μέσα στις νόμιμες προθεσμίες από την έναρξη των εργασιών κατασκευής να υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση μεταβολών . Για τα υποκαταστήματα αυτά – πρόσκαιρες εγκαταστάσεις – δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποκαταστήματος . Το ίδιο εξακολουθεί να ισχύει και μετά την επιβολή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων .

Στις περιπτώσεις οικοδομών που υπάγονται στον Φ.Π.Α., ως είδος εγκατάστασης στο έντυπο Μ10 (δήλωση εγκατάστασης εσωτερικού) θα αναγράφεται .

Στις περιπτώσεις οικοδομών που δεν υπάγονται στο νέο καθεστώς , ως είδος εγκατάστασης θα αναγράφεται “εργοτάξιο κατασκευαστικής επιχείρησης” και θα πρέπει να προσκομίζονται τα αποδεικτικά στοιχεία για τη μη υπαγωγή του συγκεκριμένου υποκαταστήματος-οικοδομής σε Φ.Π.Α. (π.χ. αντίγραφο οικοδομικής άδειας με ημερομηνία έκδοσης έως 31/12/2005 , απόφαση εξαίρεσης , φορολογικά στοιχεία , μισθοδοσία και εισφορές Ι.Κ.Α. για την συγκεκριμένη οικοδομή ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής πριν από τυχόν αναθεώρηση αδείας , κ.λ.π.) .

Παραδείγματα :

- Κατασκευαστική επιχείρηση κατέβαλε αμοιβή μηχανικού για την έκδοση οικοδομικής αδείας και έλαβε αντίστοιχη Α.Π.Υ. στις 30/11/2005 . Η άδεια οικοδομής εκδόθηκε στις 15/2/2006 και οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής (π.χ. εκσκαφή) θα αρχίσουν στις 27/6/2006 . Η δήλωση μεταβολών για την έναρξη του υποκαταστήματος θα πρέπει να υποβληθεί μέσα σε 30 ημέρες από τις 27/6/2006 που έγινε η έναρξη των εργασιών κατασκευής .
- Κατασκευαστική επιχείρηση καταβάλλει αμοιβή μηχανικού για έκδοση αδείας κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και λαμβάνει Α.Π.Υ. στις 3/6/2006 . Στη συνέχεια εκδίδεται άδεια οικοδομής στις 30/8/2006 . Στις 5/9/2006 αρχίζει εργασίες κατασκευής . Η

επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση μεταβολών μέσα σε 30 ημέρες από τις 5/9/2006 για να δηλώσει την έναρξη του υποκαταστήματος .

2) Δήλωση μεταβολής έναρξης υποκαταστήματος από ευκαιριακό κατασκευαστή

Ο ευκαιριακός κατασκευαστής , έχει τις ίδιες υποχρεώσεις όπως και ο επαγγελματίας κατασκευαστής , εφόσον επιλέξει να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

6.3 Ειδικό στοιχείο παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο

1) Υπόχρεος έκδοσης

Το στοιχείο “Παράδοση κτισμάτων” εκδίδεται από επαγγελματία κατασκευαστή (εργολάβο , τεχνική εταιρεία , κ.λ.π.) , που αναλαμβάνει την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής , προς τον κύριο του οικοπέδου , για κάθε εργολαβία που περιέρχεται σ’ αυτόν (οικοπεδούχο) και αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α..

Στο στοιχείο αυτό αφανίζεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο , η οποία αποτελεί τη φορολογητέα βάση επιβολής του Φ.Π.Α. , ο οποίος επιρρίπτεται στον οικοπεδούχο και αποδίδεται στο δημόσιο από την κατασκευάστρια επιχείρηση .

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 η

με την μεταβίβαση ποσοστών του οικοπέδου και καταβολής Χρηματικού ποσού με βάση το προσύμφωνο .

2) Τρόπος έκδοσης – θεώρηση

Το στοιχείο “Παράδοση Κτισμάτων” εκδίδεται είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά , σε δύο τουλάχιστον αντίτυπα , και θεωρείται πριν την χρησιμοποίηση του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου . Σημειώνεται ότι , όταν το στοιχείο αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά δεν θεωρείται , εφόσον σημαίνεται με την χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ..

3) Χρόνος έκδοσης

Το στοιχείο “Παράδοση Κτισμάτων” εκδίδεται με την ολοκλήρωση της κάθε παράδοσης εργολαβίας στον οικοπεδούχο και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση οικοδομικής αδείας .

4) Περιεχόμενο

Στο στοιχείο “Παράδοση Κτισμάτων” , αναγράφονται :

- I. Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία , διεύθυνση έδρας ή κατοικίας , Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας) .
- II. Η φορολογητέα αξία των παραδεδομένων 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. Σημειώνεται ότι , η καθαρή (φορολογητέα) αξία του εν λόγω παραστατικού αποτελεί για την

κατασκευαστική επιχείρηση , αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων της οικοδομής (ως αξία των χιλιοστών του οικοπέδου που παραδίδονται από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο). Αυτό είναι ότι , στην καθαρή αξία του εν λόγω παραστατικού δεν περιλαμβάνεται η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί στα παραδιδόμενα κτίσματα.

- III. Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προαναφερόμενη φορολογητέα αξία .
- IV. 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 € (στην αξία αυτή δεν συμπεριλαμβάνεται η αξία του οικοπέδου) . Τα κτίσματα που παραδίδονται στον οικοπεδούχο αντιστοιχούν σε 400% του οικοπέδου . το στοιχείο “Παράδοση Κτισμάτων” θα εκδοθεί :

- με αξία $2.000.000 \cdot (400/1000) = 800.000 \text{ €}$
- και Φ.Π.Α. $(800.000 \cdot 23\%) = 184.000 \text{ €}$

6.4 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

1) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων

Από την 1/1/2006 , κατέστησαν αντικείμενο του φόρου οι οικοδομές και υποκείμενο του φόρου οι επαγγελματίες κατασκευαστές ακινήτων , οι τελευταίοι σε περίπτωση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών (υλικών, παγίων) έχουν τις εξής υποχρεώσεις :

- I. Να υποβάλλουν δήλωση μεταβολής στο τμ. Μητρώου της Δ.Ο.Υ. της έδρας τους , με την οποία θα δηλώνουν την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων .
- II. Να χρησιμοποιούν για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές τον Α.Φ.Μ. με το πρόθεμα “ΕΛ” πριν απ’ αυτόν , καθώς επίσης και να αναγράφουν στα στοιχεία που εκδίδουν τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος – μέλος .
- III. Να υποβάλλουν στατιστική δήλωση (INTRASTAT) , για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιούν για κάθε μήνα .
- IV. Να υποβάλλουν για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο , ανακεφαλαιωτικό πίνακα , για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών .

2) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ευκαιριακό κατασκευαστή

Ο ευκαιριακός κατασκευαστής , έχει τις ίδιες υποχρεώσεις όπως και ο επαγγελματίας κατασκευαστής εφόσον επιλέξει να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

6.5 Οι νεόδμητες οικοδομικές ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο

1) Αγορά επαγγελματικής στέγης

Στην περίπτωση αγοράς από υποκείμενο στο φόρο νεόδμητου ακινήτου (υπαγόμενου στο Φ.Π.Α.) για χρήση αυτού ως επαγγελματική στέγη , ο Φ.Π.Α. με τον οποίο θα επιβαρυνθεί η αγορά εκπίπτει κατά το χρόνο αγοράς .

Επομένως , ο υποκείμενος στο φόρο αγοραστής , θα συμπεριλάβει στην περιοδική του δήλωση Φ.Π.Α., την αξία της αγοράς του ακινήτου και θα εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Για αυτό το πάγιο περιουσιακό στοιχείο , υπάρχουν οι υποχρεώσεις , όπως να παρακολουθείται για πέντε έτη το δικαίωμα έκπτωσης και αν αυτό μεταβληθεί να ενεργείται διακανονισμός του Φ.Π.Α. εισροών .

Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου , μεταβίβαση αυτού , πριν ή μετά τη λήξη της πενταετίας του διακανονισμού , θα υπαχθεί στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου.

2) Ιδιόχρηση ακινήτου από επαγγελματία κατασκευαστή για επαγγελματική στέγη

Στην περίπτωση διάθεσης νεόδμητου ακινήτου (υπαγόμενου στο Φ.Π.Α.), από επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων , για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου , δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις περί διακανονισμού και παρακολούθησης του επί πενταετία .

Έτσι , π.χ. στην περίπτωση που κατασκευαστική επιχείρηση , χρησιμοποιήσει ένα από τα νεόδητα ακίνητα που ανέγειρε ως επαγγελματική στέγη , (γραφείο κ.λ.π.) δεν υποχρεούται σε αυτοπαράδοση αλλά , αφού μεταφέρει το ακίνητο αυτό στα βιβλία της από τα εμπορεύσιμα στα πάγια , έχει υποχρέωση να παρακολουθεί για πέντε έτη το δικαίωμα έκπτωσης , και αν αυτό μεταβληθεί να ενεργήσει διακανονισμό του Φ.Π.Α. εισροών .

Πάντως , ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου , η μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) κατά την διάρκεια ή μετά την λήξη της πενταετίας του διακανονισμού , θα υπαχθεί στις διατάξεις της Φορολογίας Κεφαλαίου .

6.6 Επιστροφή Φ.Π.Α. στις κατασκευαστικές επιχειρήσεις

1) Επιστροφή Φ.Π.Α. για αγορά επενδυτικών αγαθών (παγίων)

Ο Φ.Π.Α. που έχει βαρύνει την αγορά επενδυτικών αγαθών από επαγγελματία κατασκευαστή , μπορεί να επιστραφεί , με τους όρους και τις προϋποθέσεις που διενεργείται η επιστροφή και στους άλλους υποκείμενους στον Φ.Π.Α..

2) Επιστροφή Φ.Π.Α. που δεν μπορεί να συμψηφιστεί σε επόμενη περίοδο

Και στην περίπτωση των οικοδομικών επιχειρήσεων (φυσικών ή νομικών προσώπων) , εφαρμόζονται , όπως και για τους άλλους υποκείμενους στο φόρο .

Προβλέπεται ότι ο Φ.Π.Α. επιστρέφεται μεταξύ άλλων και στην περίπτωση αδυναμίας συμψηφισμού του υπολοίπου σε επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους .

Σε πρακτικό επίπεδο , οι αμιγώς κατασκευαστικές επιχειρήσεις θα έχουν διαρκώς πιστωτικό υπόλοιπο , για το οποίο θα αιτηθούν την επιστροφή του , σύμφωνα με όσα ορίζονται στις προαναφερόμενες εγκυκλίους .

Χαρακτηριστικό παράδειγμα , η περίπτωση αμιγώς κατασκευαστικής επιχείρησης , που πωλεί από τα σχέδια . Στην περίπτωση αυτή , με την υποβολή της “Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.” δεν θα υπάρχει φόρος εισροών (κατασκευαστής) για συμψηφισμό , και επομένως θα καταβληθεί όλος ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στη φορολογητέα αξία . Η συγκεκριμένη επιχείρηση δεν μπορεί να συμψηφίσει το φόρο των εισροών , μπορεί όμως να αιτηθεί την επιστροφή του .

Επίσης , ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε δαπάνες διοικητικής λειτουργίας ή λειτουργίας διάθεσης , ο οποίος δεν συμψηφίζεται κατά την υποβολή της “Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.” καθώς οι δαπάνες αυτές δεν αποτελούν “κατασκευαστικό κόστος” και δεν καταχωρούνται στο “Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών” , θα παραμένει ως υπόλοιπο , το οποίο, μια αμιγώς κατασκευαστική επιχείρηση , θα αιτηθεί προς επιστροφή .

6.7 Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών

Από 1/1/2006 στα νεόδμητα ακίνητα , οι οικοδομικές επιχειρήσεις καθίστανται υποκείμενες στο Φ.Π.Α. και εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς .

Κατά συνέπεια , έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών των αγαθών και των υπηρεσιών που αναλώνουν στην ανέγερση των ακινήτων αυτών . Ομοίως έχουν δικαίωμα έκπτωσης και του φόρου με τον οποίο βαρύνεται η αγορά παγίων στοιχείων . Οι οικοδομικές επιχειρήσεις όμως, διαφοροποιούνται σε σχέση με τους λοιπούς υποκείμενους στο φόρο , οι οποίοι , κατά τα γνωστά , σε μια φορολογική περίοδο (π.χ. τρίμηνο) , εκπίπτουν από το φόρο εκροών (εσόδων) της περιόδου αυτής , το φόρο των εισροών (αγορών , δαπανών) και αποδίδουν την διαφορά στο δημόσιο με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α..

Η διαφοροποίηση έγκειται στον τρόπο απόδοσης του Φ.Π.Α. με την “Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.” .

6.8 Υποχρεώσεις άλλων προσώπων

Ορισμένα πρόσωπα που εμπλέκονται στην διαδικασία παράδοσης νεόδμητων ακινήτων έχουν τις εξής υποχρεώσεις :

- 1) Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να μην συντάσσουν συμβόλαια για ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε Φ.Π.Α. αν δεν τους προσκομίζεται αντίγραφο της “ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α.” με την οποία αποδεικνύεται ότι έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α..
- 2) Οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να μην συντάσσουν έγγραφα για πράξεις παράδοσης ακινήτων που ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται με ειδικό τρόπο , όπως π.χ. σε περιπτώσεις πλειστηριασμού , αν προηγουμένως δεν έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α..
- 3) Οι υποθηκοφύλακες , υποχρεούνται να μην μεταγράφουν ακίνητα που υπάγονται σε Φ.Π.Α., εφόσον δεν αποδεικνύεται ότι έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α.. Επισημαίνεται ότι με το ίδιο άρθρο του Κώδικα Φ.Π.Α. , προβλέπεται η υποχρέωση , στα σχετικά έγγραφα που συντάσσονται για τις πιο πάνω περιπτώσεις να αναφέρονται τα στοιχεία της δήλωσης με βάση την οποία καταβλήθηκε ο οφειλόμενος Φ.Π.Α..

7) ΒΙΒΛΙΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ

7.1 Υπόχρεοι σε τήρηση του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών”

1) Επαγγελματίες κατασκευαστές ακινήτων

Το “Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών” τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών οι οποίες είναι αντικείμενο του Φ.Π.Α..

Όσον αφορά τις οικοδομές ο επιτηδευματίας δικαιούται να λαμβάνει εξαίρεση υπό την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. και δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών” .

Σημειώνεται ότι , τα υπαγόμενα στο Φ.Π.Α. ακίνητα , τα οποία τελικά θα πωληθούν με απαλλαγή απ’ το Φ.Π.Α. , π.χ. παράδοση διαμερίσματος ως Α’ κατοικίας , δεν εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου.

Επίσης , αυτονόητο είναι ότι δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης του βιβλίου για τις οικοδομές που είναι εκτός πεδίου Φ.Π.Α. δηλαδή για τις οικοδομές η άδεια των οποίων εκδόθηκε μέχρι και την 31/12/2005 , ή αναθεωρείται από 1/1/2006 και μετά και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης έχουν ξεκινήσει οι κατασκευαστικές εργασίες .

2) Ευκαιριακοί κατασκευαστές

Εφόσον ο “ευκαιριακός κατασκευαστής” έχει επιλέξει , για την δραστηριότητα του αυτή , την ένταξή του στο κοινωνικό καθεστώς Φ.Π.Α. , έχει την ίδια ως άνω υποχρέωση με τον επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων , δηλαδή υποχρεούται στην τήρηση του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών” .

7.2 Το “Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών” είναι θεωρημένο

Το “Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών” είναι θεωρημένο και θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης με κωδικό θεώρησης “309” .

Το βιβλίο αυτό , όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. , πρέπει να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του , δηλαδή επί χειρόγραφης τήρησής του , πρέπει να θεωρείται πριν από την λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης ενημέρωσής του , και επί μηχανογραφικής τήρησής του , πριν από την λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης εκτύπωσής του .

Στην περίπτωση συνένωσης του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών” με το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων , οι κωδικοί θεώρησης είναι επί χειρόγραφης τήρησης “311” “βιβλίο εσόδων-εξόδων , Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών” και επί μηχανογραφικής τήρησης “312” “Μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων-εξόδων , Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών”.

7.3 Το “Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών” μπορεί να συνενωθεί με το “Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων”

Ορίζεται ότι ο επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία , στοιχείο ή στοιχεία , βιβλίο και στοιχείο ή το στοιχείο που προκύπτει από την συγχώνευση ή την συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή των συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων .

Επομένως , και το βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών μπορεί να συνενωθεί με το Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και επιπλέον , με την προϋπόθεση , ότι από το συνενωμένο αυτό βιβλίο θα παρέχονται διακεκριμένα (χωριστές στήλες) τουλάχιστον τα δεδομένα των βιβλίων που θα συνενώνονται .

Σημειώνεται ότι το θεωρημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων ή η Μηνιαία Κατάσταση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι την εξάντλησή τους για την τήρηση των συνενωμένων βιβλίων .

7.4 Έννοια οικοδομής για την τήρηση του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών”

Στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος της κάθε οικοδομής .

Ως οικοδομή για την τήρηση του βιβλίου θεωρείται το σύνολο των οικοδομημάτων (κτισμάτων) 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 .

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 (μια 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 .

Σημειώνεται ότι εάν με διαφορετική άδεια ανεγείρονται συγχρόνως κτίσματα στο ίδιο οικόπεδο (ένα υποκατάστημα) , 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 (μια θεώρηση) βιβλίο που τηρείται για όλες τις οικοδομές ή μερικές από αυτές που ανεγείρονται σε διαφορετικά οικόπεδα (υποκαταστήματα) , παρακολουθείται διακεκριμένα το κόστος κάθε μίας από τις οικοδομές που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο .

7.5 Τόπος τήρησης του “Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών”

Το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών , ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης 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 προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. της έδρας .

7.6 Χρόνος ενημέρωσης – Χρόνος εκτύπωσης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

Το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ενημερώνεται μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης .

Η αξία του οικοπέδου , καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφής δαπανών που λαμβάνονται πριν από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης υποκαταστήματος καταχωρούνται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της υποβολής της δήλωσης αυτής .

Αν π.χ. για τη μελέτη μηχανικού λήφθηκε στις 25/5/2006 απόδειξη παροχής υπηρεσιών , οι εργασίες επί του οικοπέδου που αγοράστηκε στις 28/2/2006 άρχισαν την 1/6/2006 , το βιβλίο κοστολογίου πρέπει να ενημερωθεί με την αξία του οικοπέδου και την Α.Π.Υ .του μηχανικού μέχρι τις 15/7/2006 .

Όταν ανεγείρεται οικοδομή με αντιπαροχή του οικοπέδου , η αξία του οικοπέδου καταχωρείται την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του στοιχείου “Παράδοση Κτισμάτων” .

Εάν η αξία του οικοπέδου που καταχωρήθηκε αρχικά στο βιβλίο , είναι διαφορετική από την αξία του οικοπέδου που προκύπτει μεταγενέστερα (όπως π.χ. οριστικός προσδιορισμός αυτής από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.) , η διαφορά αυτή καταχωρείται εμπρόθεσμα μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της διαπίστωσής της .

Το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών , όταν τηρείται μηχανογραφικά, εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά .

7.7 Τρόπος τήρησης – Περιεχόμενο του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το κόστος οικοδομής , σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να συνδέεται με το Ελάχιστο Κόστος Κατασκευής Οικοδομής (Ε.Κ.Ο.) , που λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος .

1) Κόστος κατασκευής το οποίο καταχωρείται στο “Βιβλίο κοστολογίου Οικοδομών”

Στο βιβλίο αυτό παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε οικοδομής . Ως κόστος οικοδομής , για την τήρηση του βιβλίου αυτού , θεωρείται :

- Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών , λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές Ι.Κ.Α. , δημοτικά τέλη κ.λ.π.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της , ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της άδειας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν

αφορά μία ή περισσότερες οικοδομές ή εάν υπάγεται ή όχι στο Φ.Π.Α..

Στην περίπτωση που οι δαπάνες που πραγματοποιούνται , αφορούν περισσότερες από μία οικοδομές και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό 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 την συνολική επιφάνεια των οικοδομών τις οποίες αφορά η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε .

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

Παράδειγμα :

Υπεργολάβος ελαιοχρωματιστής για τον ελαιοχρωματισμό δύο οικοδομών επιφάνειας 600τ.μ. και 800τ.μ. εξέδωσε στον εργολάβο βάσει συμφωνίας τιμολόγιο αξίας 2.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 532,00 € . Η αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) που αντιστοιχεί σε οικοδομή είναι :

- για την 1^η οικοδομή : $(600/1400) * 2.800,00 = 1.200,00 \text{ €}$
- για την 2^η οικοδομή : $(800/1400) * 2.800,00 = 1.600,00 \text{ €}$

Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε κάθε οικοδομή είναι :

- για την 1^η οικοδομή : $(600/1400) * 532,00 = 228,00 \text{ €}$
-

Τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (π.χ. ενοίκια γραφείων , Δ.Ε.Η. γραφείων , μισθοί διοικητικού προσωπικού κ.λ.π.) δεν θεωρούνται κόστος οικοδομής . Ομοίως δεν πρέπει να θεωρούνται κόστος οικοδομής και οι δαπάνες προώθησης των πωλήσεων (δαπάνες διάθεσης , π.χ. διαφημίσεις από τον τύπο , χορηγίες κ.λ.π.).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή , καθώς το κόστος κατασκευής αποτελεί στοιχείο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την επιβολή Φ.Π.Α..

- Η αξία του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησης 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 απ' τα τηρούμενα βιβλία (Β' ή Γ' κατηγορίας) και επί μη καταχώρησης του σ' αυτά , στο βιβλίο κοστολογίου αναγράφεται η αξία κτήσης του όπως προκύπτει απ' 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 απ' τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά την πρώτη μεταβίβαση ιδιοκτησίας .

- Ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή : Στην περίπτωση αυτή ως αξία οικοπέδου αναγράφεται η αξία των παραδεδομένων κτισμάτων στον οικοπεδούχο , όπως αυτή προκύπτει απ' το στοιχείο "Παράδοση Κτισμάτων". Εάν με βάση το προσύμφωνο και το εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής έχει συμφωνηθεί και η καταβολή ενός μέρους του τιμήματος σε χρήμα από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή , ως αξία του οικοπέδου καταχωρείται η αξία του στοιχείου μειωμένη με το ποσό του χρηματικού τιμήματος . Μετά την καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου (μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα απ' 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 απ' το στοιχείο "Παράδοση Κτισμάτων".

- Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερση της

οικοδομής (μηχανήματα , φορτηγά Ι.Χ., κλπ), όπως αυτές προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος . Δεν καταχωρείται η συνολική αξία των αποσβέσεων όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας , αλλά μόνο η αξία των αποσβέσεων των παγίων που χρησιμοποιήθηκαν στις κατασκευαστικές εργασίες . Τα υπόλοιπα θεωρούνται κόστη διοικητικής λειτουργίας ή λειτουργίας διάθεσης . Η καταχώρηση των αποσβέσεων αυτών μπορεί να γίνει συγκεντρωτικά για όλα τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν στην κάθε οικοδομή εφόσον ανάλυση αυτών και 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 απόσβεση του επιμερίζεται στις οικοδομές που χρησιμοποιήθηκε με βάση την πραγματική διάθεση του και όταν αυτή δεν μπορεί να προσδιοριστεί , η ετήσια απόσβεση επιμερίζεται με βάση την επιφάνεια κάθε οικοδομής σε σχέση με την συνολική επιφάνεια των οικοδομών που χρησιμοποιήθηκε .

2) Τρόπος καταχώρησης των εγγράφων στο “Βιβλίο Κοστολογίου Οικοδομών”

Στο βιβλίο κοστολογίου κάθε οικοδομής ή στη μερίδα που τηρείται γι' αυτήν καταχωρούνται διακεκριμένα σε στήλες ή οριζοντίως :

- 1) Το είδος του δικαιολογητικού , ο αριθμός του και η ημερομηνία έκδοσης ή λήξης του (π.χ. Τιμή Πώλησης 301/30-6-2006).
- 2) Το στοιχείο αξίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (τιμολόγιο πώλησης του προμηθευτή , τιμολόγιο αγοράς , τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών , απόδειξη δαπάνης κλπ). Επί αγοράς αγαθών που στέλνονται με δελτίο αποστολής στο χώρο της οικοδομής καθώς και επί επιστροφής αυτών στον προμηθευτή δικαιολογητικό εγγραφής αποτελεί το στοιχείο αξίας (τιμολ. Πώλησης , πιστωτικό τιμολόγιο) και όχι το δελτίο αποστολής των αγαθών αυτών στο χώρο της οικοδομής ή στον προμηθευτή αντίστοιχα .
- 3) Δημόσιο έγγραφο (π.χ. συμβόλαιο).
- 4) Οποιοδήποτε πρόσφορο δικαιολογητικό στοιχείο (π.χ. τριπλότυπο καταβολής τελών ή εισφορών).

- 5) Λογιστικό σημείωμα (αθεώρητο) . Το λογιστικό σημείωμα χρησιμοποιείται ως δικαιολογητικό εγγραφής όταν επιμερίζεται η δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και λοιπών επιβαρύνσεων που αφορούν δύο ή περισσότερες οικοδομές και εμφανίζεται στο ίδιο δικαιολογητικό εγγραφής , καθώς και οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε δύο ή περισσότερες οικοδομές . Το λογιστικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης ή των αποσβέσεων σε όλες τις οικοδομές που αφορά η κοινή δαπάνη .
- 6) Η γενική περιγραφή δαπάνης . Η δαπάνη αγοράς αγαθών , λήψης υπηρεσιών κλπ. Περιγράφεται στο βιβλίο με τη γενική κατηγορία αυτής (π.χ. υδραυλικά , ξυλουργικά , ηλεκτρολογικά κλπ.), χωρίς να αποκλείεται αναλυτικότερη κατ' είδος περιγραφή της . Όταν στο δικαιολογητικό εγγραφής που αφορά μία μόνο οικοδομή περιλαμβάνονται αγαθά ή υπηρεσίες και λοιπές δαπάνες διαφορετικής γενικής κατηγορίας (π.χ. ηλεκτρολογικά και υδραυλικά) , η καταχώρηση αυτού στο βιβλίο μπορεί να γίνει με μία εγγραφή και ως περιγραφή της δαπάνης αναγράφεται γενική περιγραφή των επιμέρους δαπανών (ηλεκτρολογικά , υδραυλικά) .
- 7) Η καθαρή (χωρίς Φ.Π.Α.) αξία της δαπάνης , όπως προκύπτει απ' το δικαιολογητικό εγγραφής (φορολογικό στοιχείο , δημόσιο έγγραφο , λογιστικό σημείωμα κλπ.) χωρίς να απαιτείται η παρακολούθηση της αξίας αυτής σε χωριστές στήλες ανά συντελεστή Φ.Π.Α.. Α
- 8) Ο Φ.Π.Α. της ανωτέρω δαπάνης .
- 9) Η αξία μαζί με το Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης αυτού .

**ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΒΙΒΛΙΟΥ "ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ
ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ" ΟΙΚΟΔΟΜΗ ΧΧΧΧΧΧΧ**

Είδος Δικαιολογητικού	α/α Ημερομηνία	Περιγραφή Δαπάνης	Αξία Δαπάνης	Δαπάνες Φ.Π.Α.	Χωρίς Φ.Π.Α
Τιμ. Πώλησης	35 / 5-8-07	Υδραυλικά (σωλήνες, καλοριφέρ)	10.000,00	1.900,00	
Τιμ. Πώλησης	50 / 6-8-07	Ηλεκτρολογικά	5.000,00	950,00	
Καταστάσεις Μισθοδοσίας		Μισθοδοσία Αυγούστου			5.000,00
Λογιστ. Σημείωμα	12 / 31-8-07		31.000,00	5.985,00	
Λογιστ. Σημείωμα	13 / 31-8-07		12.400,00	2.356,00	
Λογιστ. Σημείωμα	14 / 31-8-07		7.000,00	1.330,00	
Λογιστ. Σημείωμα	15 / 31-8-07		2.45,00	472,00	2.571,00

Όπως έχει αναφερθεί ανωτέρω, τα λογιστικά σημείωμα χρησιμοποιείται ως δικαιολογητικό εγγραφής όταν επιμερίζεται η δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και λοιπών επιβαρύνσεων που αφορούν δύο ή περισσότερες οικοδομές που εμφανίζεται στο ίδιο δικαιολογητικό εγγραφής, καθώς και για τις αποσβέσεις των άγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε δύο ή περισσότερες "οικοδομές". Το λογιστικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης ή των αποσβέσεων σε όλες τις οικοδομές που αφορά κοινή δαπάνη.

Ο επιμερισμός τα δαπάνης σε "οικοδομές" έχει ως εξής :

7.8. Επιμερισμός δαπάνης αγοράς αγαθών Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

1) Επιμερισμός δαπάνης αγοράς αγαθών. Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

1.1. Αναθά με την ίδια τιμή κτήσης (ίδιο τιμολόγιο) που αφορούν πολλές "οικοδομές"

Για τα αγαθά τα οποία αποστέλλονται από τον προμηθευτή με δελτίο αποστολής στο χώρο της κάθε οικοδομής και έχουν τιμολογηθεί με το ίδιο τιμολόγιο συντάσσεται λογιστικό σημείωμα που αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής και στο οποίο αναγράφεται:

- Ο αριθμός και η ημερομηνία του τιμολογίου ,
- Το είδος κάθε αγαθού ή η γενική κατηγορία του,
- Ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού δελτίου αποστολής,
- Η ποσότητα αποστολής σε κάθε "οικοδομή" η τιμή μονάδας όπως προκύπτει απ' το τιμολόγιο, η αξία του αγαθού που αφορά κάθε οικοδομή και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτή.

Ο επιμερισμός της αξίας όλων των αγαθών της περίπτωσης αυτής μπορεί να απεικονίζεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα, όμως αναλυτικά ανά αγαθό (είδος ή γενική κατηγορία)και ανά τιμολόγιο.

Ενδεικτικό Υπόδειγμα

Τιμολόγιο	Είδος	Δ/Α	Ποσότητα	Τιμή Μον.	Οικοδομή Α		Οικοδομή Β	
					Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ
20/3-8	Μπαταρίες μπάνιου	80/3-8	10	100,00	1.100,00	190,00		
	Μπαταρίες μπάνιου	82/6-8	12	100,00			1.200,00	228,00
	Μπαταρίες μπανιέρας	80/3-8	10	400,00	4.000,00	760,00		
	Μπαταρίες μπανιέρας	82/6-8	12	400,00			4.800,00	912,00
30/20-8	Τούβλα	35/20-8	500 κμ	50,00	25.000,00	4.750,00		
	Τούβλα	38/21-8	300 κμ	50,00			15.000,00	2.850,00
	Πυρότουβλα	35/20-8	50 κμ	30,00	1.500,00	285,00		

	Πυρότουβλα	38/21-8	100 κμ	30,00			3.000,00	570,00
ΣΥΝ.					31.500,00	5.985,00	24.000,00	4.560,00

1.2. Αναθά με διαφορετική τιμή κτήσης που αφορούν μια “οικοδομή”

Για τα αγαθά που έχουν αγοραστεί με διαφορετική τιμή κτήσης στην ίδια ή σε προηγούμενες χρήσεις και στέλνονται σε μια “οικοδομή” με ένα ή περισσότερα Δελτία Αποστολής, συντάσσεται λογιστικό σημείωμα προσδιορισμού της αξίας, το οποίο αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής.

Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφονται:

- Ο α/α και η ημερομηνία του Δελτίου Αποστολής,
- Το είδος ή η γενική κατηγορία του αγαθού (π.χ. τούβλα),
- Η ποσότητα κάθε Δελτίου Αποστολής,
- Η αξία της συνολικής ποσότητας, η οποία προσδιορίζεται με μία από τις παραδεκτές μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης (π.χ. FIFO, LIFO, μέσο σταθμικό κόστος κλπ) και η οποία ακολουθείται πάγια. Επί τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας ο προσδιορισμός γίνεται με την ίδια μέθοδο που εφαρμόζεται και για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης στο τέλος της χρήσης. Ο προσδιορισμός της αξίας μπορεί να γίνεται ανά δελτίο αποστολής,
- Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην πιο πάνω αξία.

Ο προσδιορισμός της αξίας των αγαθών της περίπτωσης αυτής μπορεί να γίνεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα, διακεκριμένα όμως ανά είδος ή γενική κατηγορία αγαθού.

Ενδεικτικό Υπόδειγμα

Δ. Αποστ	Είδος	Ποσό τητα	Οικοδομή Α		Οικοδομή Β	
			Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ
50/10-8	Πλακάκια	100 τ.μ	10.000,00	1.900,00		
55/15-8	Πλακάκια	200 τ.μ				
60/20-8	Μπαταρίες	10 τεμ	2.400,00	456,00		
62/22-8	Μπαταρίες	20 τεμ				
65/25-8	Πυρότουβλα	10 κ.μ			10.000,00	1.900,00
67/28-8	Πυρότουβλα	15 κ.μ				
ΣΥΝΟΛΟ			12.400,00	2.356,00	10.000,00	1.900,00

Σημείωση : Η αξία της συνολικής ποσότητας των 300 τ.μ (πλακάκια),

30 τεμ (μπαταρίες) και 25 κ.μ. (πυρότουβλα) προσδιορίζεται με μια από τις παραδεκτές μεθόδους που ακολουθείται πάγια.

1.3. Αγαθά με διαφορετική τιμή που αφορούν πολλές "οικοδομές"

Για τα αγαθά που έχουν αγοραστεί με διαφορετική τιμή κτήσης και αποστέλλονται σε δύο ή περισσότερες οικοδομές συντάσσεται λογιστικό σημείωμα για τον προσδιορισμό της αξίας τους και τον επιμερισμό αυτής στην κάθε οικοδομή. Το λογιστικό σημείωμα αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο της κάθε μίας από αυτές.

Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφονται :

- Το είδος ή η γενική κατηγορία του αγαθού,
- Ο α/α και η ημερομηνία του κάθε Δελτίου Αποστολής,
- Η ποσότητα αποστολής σε κάθε "οικοδομή",
- Η αξία της συνολικής ποσότητας που στάλθηκε σε όλες τις "οικοδομές" , η οποία προσδιορίζεται με μία από τις παραδεκτές μεθόδους που ακολουθείται πάγια, όπως αναφέρεται στην προηγούμενη περίπτωση.
- Η αξία που αναλογεί σε κάθε "οικοδομή" , η οποία βρίσκεται με επιμερισμό της συνολικής αξίας βάσει της ποσότητας που στάλθηκε σε κάθε "οικοδομή" ,
- Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτή,

Αντί να προσδιορίζεται συνολική αξία και να επιμερίζεται αυτή στις επιμέρους "οικοδομές", μπορεί να προσδιορίζεται αξία διακεκριμένα για κάθε Δελτίο Αποστολής.

Ενδεικτικό Υπόδειγμα

Δελτίο Αποστ.	Είδος	Συνολ. Αξία	Οικοδομή Α			Οικοδομή Β		
			Αποστ.	Αξία	ΦΠΑ	Αποστ.	Αξία	ΦΠΑ
105/17-8	Πλάκες Καρύστου	Συν. Αξία = 3500 Τιμή μον. = 3500/ 35 = 100	20 κμ	2.000,00	380,00			
106/18-8	Πλάκες Καρύστου					10 κμ.	1.000,00	190,00
110/25-8	Πλάκες Καρύστου					5 κμ	500,00	95,00
105/17-8	Μάρμαρα	Συν. Αξία = 20000 Τιμή μον. = 20000/ 400 = 50	100 τμ	5.000,00	950,00			
106/18-8	Μάρμαρα					250 τμ	12.500,00	2.375,00
110/25-8	Μάρμαρα					50 τμ	2.500,00	475,00
ΣΥΝΟΛΟ				7.000,00	1.330,00		16.500,00	3.135,00

Σημείωση : Η αξία της συνολικής ποσότητας των 35 κ.μ. (Πλάκες Καρύστου) και των 400 τ.μ. (μάρμαρα) προσδιορίζεται με μία από τις μεθόδους που ακολουθείται πάγια.

2) Επιμερισμός δαπάνης παροχής υπηρεσίας ή λοιπών επιβαρύνσεων. Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος

Ο επιμερισμός όλων των δαπανών λήψης υπηρεσιών και των λοιπών επιβαρύνσεων μπορεί να απεικονίζεται στο ίδιο λογιστικό σημείωμα. Ο επιμερισμός μπορεί να γίνεται ανά κατηγορία της δαπάνης ή ανά τιμολόγιο.

Ειδικότερα :

- Ο επιμερισμός δαπανών της ίδιας κατηγορίας που καλύπτονται με διαφορετικά δικαιολογητικά ή ενιαία για όλα ή μερικά από αυτά, εφόσον αφορούν τις ίδιες “οικοδομές” και επιμερίζονται με το ίδιο κριτήριο (επιφάνεια της οικοδομής)

- Ο επιμερισμός δαπανών διαφορετικής κατηγορίας ου προκύπτουν απ' το ίδιο δικαιολογητικό (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) γίνεται ανά δαπάνη ή ενιαία, εφόσον αφορούν τις ίδιες "οικοδομές", επιμερίζονται με το ίδιο κριτήριο (επιφάνεια) και στο λογιστικό σημείωμα αναγράφεται διακεκριμένα ή κατηγορία και η αξία κάθε μίας από αυτές.

Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφεται:

- Το είδος της δαπάνης η της επιβάρυνσης, το οποίο μπορεί να περιγράφεται μόνο με την κατηγορία του (π.χ. ελαιοχρωματισμός κτιρίου κ.λπ.),
- Το είδος και ο αριθμός των δικαιολογητικών που αφορούν την επιμεριζόμενη δαπάνη,
- Η συνολική αξία της δαπάνης,
- Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτήν,
- Για τον επιμερισμό της δαπάνης αναγράφονται ακόμη οι "οικοδομικές" που αφορά αυτή, καθώς και η συνολική επιφάνεια της κάθε "οικοδομής", όταν ο επιμερισμός γίνεται βάση αυτής.
- Η αξία που αφορά κάθε "οικοδομή",
- Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτή.

Ενδεικτικό υπόδειγμα

Ποιχείο	Δαπάνες με Φ.Π.Α.		Δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α	Οικοδομή Α (600 τμ.)			Οικοδομή Β (800 τμ.)		
	Αξία	Φ.Π.Α.		δαπάνες με Φ.Π.Α.		Δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α.	Δαπάνες με Φ.Π.Α.		Δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α.
				Αξία	Φ.Π.Α.		Αξία	Φ.Π.Α.	
Γ.Π.Υ. 35/20-3-2006 ελαιοχρ/στης	2800,00	532,00		1200,00	228,00		1600,00	304,00	
Α.Π.Υ. 10/21-3-2006 Υπηρ. Δικηγόρου			6000,00			2571,00			3429,00
Τ.Π.Υ. 40/22-8-2006 μίσθωση μηχανήματος	3000,00	570,00		1285,00	244,00		1715,00	326,00	
ΣΥΝΟΛΟ	5800,00	1102,00	6000,00	2485,00	472,00	2571,00	3315,00	630,00	3429,00

3) Επιμερισμός αποσβέσεων. Περιεχόμενο λογιστικού σημειώματος.

Για τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε πολλές "οικοδομές" συντάσσεται λογιστικό σημείωμα επιμερισμού αυτών στην κάθε "οικοδομή".

Στο λογιστικό σημείωμα αναγράφεται:

- Το είδος του πάγιου περιουσιακού στοιχείου,
- Η ετήσια απόσβεση του,
- Οι "οικοδομές" που χρησιμοποιήθηκε,
- Η επιφάνεια κάθε "οικοδομής", όταν ο επιμερισμός γίνεται βάσει αυτής,
- Το ποσό της απόσβεση που αναλογεί σε κάθε "οικοδομή",

Ο επιμερισμός των αποσβέσεων των παγίων μπορεί να γίνει με ένα λογιστικό σημείωμα, το οποίο θα αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο κάθε "οικοδομής" και η εγγραφή στο βιβλίο κάθε "οικοδομής" μπορεί να γίνει με το συνολικό ποσό των αποσβέσεων όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν στην κάθε "οικοδομή".

Ενδεικτικό υπόδειγμα

ΠΑΓΙΟ	Αποσβέσεις	Οικοδομή Α 800τμ.	Οικοδομή Β 1000 τμ.	Οικοδομή Γ 1200 τμ.
Μηχάνημα Α	6000,00	1600,00	2000,00	2400,00
Μηχάνημα Β	3600,00	1600,00	2000,00	
Μηχάνημα Γ	6600,00		3000,00	3600,00
.....				
.....				
ΣΥΝΟΛΟ	33200,00	10200,00	8000,00	15000,00

Σημείωση: Στο βιβλίο κοστολογίου Μπορεί να καταχωρείται η συνολική

αξία των αποσβέσεων που αναλογούν σε κάθε οικοδομή (δηλαδή το ποσό των 10.200,00, 8.000,00 και 15.000,00 ευρώ)

4) Τρόπος καταχώρησης στο βιβλίο των δαπανών που επιμερίζονται

Η αξία των δαπανών που βαρύνουν κάθε "οικοδομή" και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ αυτήν (όπως προκύπτει από τα λογιστικά σημειώματα που συντάσσονται σύμφωνα με τα προαναφερόμενα) μπορεί να καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου κάθε "οικοδομής" είτε ανά είδος η γενική κατηγορία αγαθού η υπηρεσίας η συγκεντρωτικά για όλα τα είδη ή κατηγορίες αγαθών ή υπηρεσιών με αναγραφή της συνολικής αξίας και του Φ.Π.Α. όλων των αγαθών η των υπηρεσιών που αφορούν κάθε οικοδομή.

4.1. Επιμερισμός δαπανών αγοράς αγαθών - λήψης υπηρεσιών.

Η αξία των δαπανών κάθε μήνα που αφορούν δύο η περισσότερες "οικοδομές" επιμερίζονται με τη σύνταξη του λογιστικού σημειώματος το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία σύνταξης την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν οι δαπάνες και με την ημερομηνία αυτή καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου. Προαιρετικά μπορεί να συντάσσεται για μικρότερα του μήνα διαστήματα.

Ειδικά όταν μεταβιβάζεται ιδιοκτησία, το λογιστικό σημείωμα επιμερισμού των κοινών δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί από την αρχή του μήνα μέχρι την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και αφορούν την αντίστοιχη "οικοδομή" συντάσσεται και καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών μέχρι την ημερομηνία της κατάθεσης της δήλωσης αυτής.

4.2. Επιμερισμός αποσβέσεων.

Οι ετήσιες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε δύο ή περισσότερες "οικοδομές" επιμερίζονται στις οικοδομές που αφορούν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού ή την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τους τηρούντες βιβλία Β' κατηγορίας. Το λογιστικό

σημείωμα συντάσσεται με ημερομηνία την τελευταία ημέρα της χρήσης και με την ημερομηνία αυτή καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου.

Ειδικά όταν η "οικοδομή" ολοκληρώνετε, το λογιστικό σημείωμα επιμερισμού των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν στην εν λόγω "οικοδομή" από την έναρξη της χρήσης μέχρι και την ολοκλήρωση της συντάσσεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της "οικοδομής" και με ημερομηνία της ημέρας του μήνα ολοκλήρωσης της "οικοδομής".

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

- 1) ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΦΠΑ ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ**
(ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ)
- 2) ΦΠΑ ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ**
ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
(Ι. ΜΙΧΟΣ , Ι. ΚΟΥΤΚΟΥΔΑΚΗΣ , Π. ΝΤΙΝΟΥΔΗΣ , Β.
ΚΑΜΠΑΝΗΣ)

ΑΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ

- 3) ΣΕΛΙΔΕΣ INTERNET**
(www.gus.gr)
- 4) ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΕΣ**

**ΤΕΛΟΣ
ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ
ΕΡΓΑΣΙΑΣ**