



Αριθ. Πρωτ.22398/ΣΓ/κσ

ΑΘΗΝΑ, 07 Οκτωβρίου 2010

Π Ρ Ο Σ

Το Υπουργείο Οικονομικών

1. Γραφείο Υπουργού

κ. Γ. Παπακωνσταντίνου

Νίκης 5-7

101 80 ΑΘΗΝΑ

2. Γενική Διεύθυνση Φορολογικών
Ελέγχων / Διεύθυνση Ελέγχου

Καραγεώργη Σερβίας 10

101 84 ΑΘΗΝΑ

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, σύμφωνα με το Ν. 3888/2010, «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις».

Αξιότιμε κύριε Υπουργέ,

όπως γνωρίζετε είναι συνήθης η μέθοδος κατασκευής των τεχνικών έργων με την εισφορά από τον αρχικό ανάδοχο του έργου σε εταιρεία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία, στην οποία μετέχει ο εισφέρων ανάδοχος ή ο απευθείας συμβασιούχος. Επίσης, συνήθης είναι και η περίπτωση όπου τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από εταιρεία μέλος της αναδόχου κοινοπραξίας.

Ο τρόπος αυτός υπήρχε και εξακολουθεί να υπάρχει ασχέτως του τρόπου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών είτε τεκμαρτά είτε λογιστικά.

Είναι σαφές σε όλους ότι σε όλες αυτές τις περιπτώσεις το πραγματικό ακαθάριστο έσοδο **αποκτάται από τον κατασκευαστικό φορέα και όχι από τον Ανάδοχο.**

Το Υπουργείο αναγνώρισε στο παρελθόν αυτό το γεγονός με τις εξής εγκυκλίους και διατάξεις:

Α) ΠΟΛ. 1052/15 Μαρτίου 2007

«Άρθρο 12 Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών

.....
.....

Δ) Με την παράγραφο 4 του νέου άρθρου 34 ορίζεται η έννοια των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων όπως προβλεπόταν και με τις προϊσχύσασες διατάξεις, με μόνη διαφορά, ότι απαλείφθηκαν τα

σχετικά εδάφια με τα οποία ορίζονταν ποιες περιπτώσεις εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε άλλη εταιρεία ή κοινοπραξία δεν θεωρούνται υπεργολαβία, καθόσον με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του νέου άρθρου 34 καθιερώνεται ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος σε όλες τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν (ατομική επιχείρηση ΟΕ, ΕΕ κλπ.) με αποτέλεσμα η κάθε μία επιχείρηση που συμμετέχει στην κατασκευή του έργου να φορολογείται τελικά για τα κέρδη που αποκτά από το μέρος του έργου που εκτελεί η ίδια (π.χ. υδραυλικά, ηλεκτρολογικά κλπ.).

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας στην οποία είχε εισφερθεί η εκτέλεση ολόκληρου ή μέρους του τεχνικού έργου, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της αρχικής αναδόχου (εισφέρουσας) δεν θα προσαυξάνονται κατά το μέρος που προέρχονται από το εισφερθέν αυτό τεχνικό έργο.

Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην 1013098/10120/Β0012/ΠΟΛ. 1080/30.3.2001 διαταγή μας. Δηλαδή, όταν εισφέρεται δημόσιο τεχνικό έργο σε κοινοπραξία ή σε εταιρεία, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ΚΦΕ παρακράτηση φόρου 3% εξακολουθεί να ενεργείται μόνο από τον εργοδότη (Δημόσιο, Δήμο, ν.π.δ.δ. κλπ.) κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο και ο φόρος αυτός θα συμψηφίζεται από την κατασκευάστρια εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία έχει εισφερθεί το έργο, βάσει βεβαιώσεως που χορηγεί ο ανάδοχος και στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του εισφερθέντος έργου της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας και το ποσό του φόρου 3%.

Με βάση και τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι στην περίπτωση εργολαβικής κατασκευής τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτό και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται στις επιχειρήσεις που εκτελούν τα έργα. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες με υλικά του εργολάβου, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ εάν για την κατασκευή του έργου ο εργολάβος δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά ως, ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να υπολογίζεται η αξία των υλικών.».

B) ΠΟΛ. 1080/30 Μαρτίου 2001

«.....

.....

6. Κατόπιν των ανωτέρω και προς διευκόλυνση της εκτέλεσης των πολλών και μεγάλων τεχνικών έργων, που εκτελούνται ή θα εκτελεστούν στη χώρα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, επί εισφοράς δημόσιου τεχνικού έργου από τον ανάδοχο

σε κοινοπραξία ή εταιρία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος ο παρακρατούμενος εις βάρος του αναδόχου φόρος 3% θα συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας κοινοπραξίας ή εταιρίας. Προς τούτο, ο ανάδοχος θα χορηγεί στην κοινοπραξία ή εταιρία σχετική βεβαίωση, στην οποία θα αναγράφονται τα στοιχεία του εισφερθέντος έργου, της κατασκευάστριας κοινοπραξίας ή εταιρίας στην οποία έχει εισφερθεί το έργο και το ποσό του φόρου 3%.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (χρήση 2000) και επομένων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα στην 1073105/10978/Β0012/ΠΟΛ. 1225/2000 εγκύκλιό μας, περί παρακρατήσεως του φόρου 3% μόνο μία φορά, στο όνομα του αναδόχου, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Γ) Ν.2238/1994 ως ίσχυε πριν την ισχύ του ν. 3522/2006.

«Άρθρο 34

.....
.....

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

α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.

Επίσης, εφαρμόζεται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας.»

Δ) Επίσης στην προηγούμενη «Περαίωση» και συγκεκριμένα με την **ΠΟΛ.1130/2.10.2008**, για **«Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008»**, είχαν δοθεί οι εξής διευκρινίσεις:

«`Άρθρο 2

Βασικές Έννοιες

.....

.....

2. Δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 καθορίζεται η έννοια των ακαθάριστων εσόδων. Ως δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που προκύπτουν από το έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αρχικής εμπρόθεσμης, εκπρόθεσμης και τυχόν συμπληρωματικής, που υποβλήθηκε μέχρι 31/12/2007, μετά την αφαίρεση:

α) Εσόδων από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις

β) Εσόδων από μισθώματα ακινήτων.

Στα ακαθάριστα έσοδα συνυπολογίζονται τα πάσης φύσεως έσοδα, χωρίς να εξετάζεται η προέλευσή τους. Έτσι, λαμβάνονται υπόψη και συνυπολογίζονται αμοιβές, προμήθειες, επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, πωλήσεις παγίων, ιδιοπαραγωγή παγίων, πωλήσεις μετοχών και οποιαδήποτε άλλα έσοδα.

Σε καμιά περίπτωση δεν εξετάζεται η φορολογική μεταχείριση των ακαθάριστων εσόδων ή αμοιβών και των πάσης φύσεως εσόδων.

Επίσης, στις υποθέσεις φορολογίας πλοίων καθώς και λοιπών φορολογιών που σχετίζονται με τις υποθέσεις αυτές ως ακαθάριστα έσοδα εννοούνται τα έσοδα των λοιπών κατηγοριών σύμφωνα και με τους παραπάνω περιορισμούς.

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ως δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που έχουν προσδιορισθεί με την πρωτόδικη απόφαση.

Στις περιπτώσεις όπου μετά από τακτικό έλεγχο έγινε προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια, συζητήθηκε η υπόθεση αλλά δεν έχει εκδοθεί ακόμα η απόφαση, ως ακαθάριστα έσοδα θα ληφθούν αυτά που θα προσδιορισθούν με την έκδοση της πρωτόδικης απόφασης.

Διευκρινίζεται ακόμα ότι στα ακαθάριστα έσοδα δεν υπολογίζονται τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων, αλλά μόνο η προμήθεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τη δραστηριότητα αυτή.

Επίσης, στις περιπτώσεις που ο ανάδοχος του έργου εισφέρει το έργο σε εταιρεία - κοινοπραξία που συμμετέχει (άρθρο 34 Ν. 2238/1994), τα ακαθάριστα έσοδα της εισφοράς δεν θα λαμβάνονται υπόψη ως έσοδο του αναδόχου, εφόσον έχει γίνει διαχωρισμός αυτών στους οικείους πίνακες του Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή στις σημειώσεις του φορολογούμενου της δήλωσης αυτής.»

Κατόπιν όλων των ανωτέρω παρακαλούμε να δοθούν παρόμοιες διευκρινήσεις και για την νέα περαίωση, προκειμένου να αρθούν οποιεσδήποτε απορίες και καθυστερήσεις και για τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και για τους φορολογούμενους.

Με τιμή,

ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ Π. ΒΛΑΧΟΣ

ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΑΛ. ΠΙΑΤΙΔΗΣ