



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 11 Απριλίου 2003

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αριθ. Πρωτ: 1035038/10347/Β0012

ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ: Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου

Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 312

ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Λογιστικός προσδιορισμός των κερδών των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν. 2940/2001, τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., αλλοδαπές, κλπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν, προσδιορίζονται από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν. 2992/2002 ορίζεται, ότι οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του ν. 2940/2001 εφαρμόζονται για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1^η Ιανουαρίου 2002 και μετά, καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

3. Όπως έχει διευκρινισθεί με την 1039968/305/0015/ΠΟΛ.1143/30.4.2002 εγκύκλιό μας, κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων του

ν. 2992/2002 είναι, προκειμένου για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα, η ημερομηνία υπογραφής της σχετικής σύμβασης ανάληψης του συγκεκριμένου έργου και όχι η ημερομηνία έναρξης εκτέλεσης αυτού. Όσον αφορά δε τις οικοδομές, κρίσιμος χρόνος είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, η έναρξη ανέγερσης αυτών, ανεξάρτητα από το πότε εκδόθηκε η οικοδομική άδεια. Η έναρξη ανέγερσης των οικοδομών αποδεικνύεται με την ύπαρξη νόμιμων παραστατικών για εκσκαφές, εκχωματώσεις, κλπ., το οποίο όμως, ως θέμα πραγματικό, εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Επισημαίνεται ότι η κατεδάφιση παλαιάς οικοδομής με σκοπό την ανέγερση νέας στο ίδιο οικόπεδο, δεν συνιστά έναρξη ανέγερσης της τελευταίας. Σε περίπτωση αποπεράτωσης ημιτελούς οικοδομής από οικοδομική επιχείρηση, η ανέγερση της οποίας είχε ξεκινήσει από άλλη οικοδομική επιχείρηση πριν την 1^η Ιανουαρίου 2002, τα καθαρά κέρδη της κατασκευάστριας επιχείρησης θα προσδιορισθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, εφόσον οι εργασίες της αποπεράτωσης αρχίζουν μετά την 1.1.2002.

4. Επίσης, σε περίπτωση εισφοράς από τον αρχικό ανάδοχο όλου ή μέρους του αναληφθέντος έργου σε τρίτο (υπεργολάβο) ή σε κοινοπραξία στην οποία μετέχει και ο αρχικός εργολάβος (ανάδοχος), κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων είναι η ημερομηνία υπογραφής της αρχικής σύμβασης ανάληψης του έργου. Άλλωστε, όπως ειδικά ορίζεται για τα δημόσια τεχνικά έργα από τις διατάξεις του ν. 1418/1984, ο κύριος του έργου (Δημόσιο, δήμος, κλπ.) συναλλάσσεται μόνο με τον αρχικό ανάδοχο, ο οποίος είναι και υπεύθυνος για την καλή εκτέλεση του έργου, παρακρατώντας στις περισσότερες περιπτώσεις και σχετική εγγύηση, και όχι με τον υπεργολάβο, ο οποίος τελικά εκτελεί το συγκεκριμένο έργο.

5. Στις περιπτώσεις παράλληλης κατασκευής τεχνικών έργων που έχουν αναληφθεί πριν και μετά την 1^η Ιανουαρίου 2002, όπου για ένα μέρος της δραστηριότητας τους οι τεχνικές επιχειρήσεις θα φορολογηθούν για τεκμαρτά εισοδήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, και για το άλλο θα φορολογηθούν σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, με την 1039968/305/0015/ΠΟΛ.1143/30.4.2002 εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό, ότι προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, θα πρέπει να αναπτυχθούν οι λογαριασμοί εσόδων, οι λογαριασμοί αγορών, πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ. σε υπολογαριασμούς, ανάλογα με το εάν αφορούν «παλιά» και «νέα» έργα κοκ. Όσον αφορά τις κοινές δαπάνες, θα πρέπει να γίνει επιμερισμός

αυτών ανάλογα με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από την εκτέλεση του κάθε έργου.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι τεχνικές επιχειρήσεις τηρούν στα βιβλία τους χωριστούς λογαριασμούς για τα παλαιά και χωριστούς για τα νέα έργα, συνάγεται, ότι θα εξάγουν χωριστό (λογιστικό) αποτέλεσμα για την κάθε κατηγορία έργων.

Στην περίπτωση αυτή, η ζημία που ενδεχόμενα προκύπτει από τα νέα έργα, δηλαδή από αυτά που αναλαμβάνονται μετά την 1.1.2002, δεν συμψηφίζεται με τα τεκμαρτά κέρδη των παλαιών έργων, καθόσον η ζημία αυτή δεν προέρχεται από άλλο κλάδο (εμπορικό, βιομηχανικό, κλπ.) της τεχνικής ή οικοδομικής επιχείρησης, αλλά από ένα τμήμα του ίδιου κλάδου (τεχνικού ή οικοδομικού). Όμως, η ζημία αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη επομένων χρήσεων που προέρχονται βέβαια από έργα τα οποία έχουν αναληφθεί από 1.1.2002 και μετά. Επίσης, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τα παλαιά έργα, αναληφθέντα πριν από την 1.1.2002, δεν μπορεί να συμψηφισθεί με το κέρδος των νέων έργων, καθόσον το αποτέλεσμα των παλαιών έργων προσδιορίζεται υποχρεωτικά με τεκμαρτό και μόνο τρόπο.

6. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την 1105743/10736/Β0012/ΠΟΛ.1256/15.11.2001 εγκύκλιό μας, με την οποία μεταξύ άλλων διευκρινίσθηκε, ότι με τις διατάξεις του ν. 2940/2001 άλλαξε αποκλειστικά και μόνο ο τρόπος εξεύρεσης των καθαρών κερδών των οικοδομικών και τεχνικών επιχειρήσεων και όχι ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων αυτών, για τα οποία εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994.

7. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι πολλές οικοδομικές επιχειρήσεις συντάσσουν οριστικά συμβόλαια πώλησης των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, γραφείων, κλπ., πριν την αποπεράτωσή τους και ενώ αυτά βρίσκονται ακόμα σε αρχικό στάδιο κατασκευής (μπετά), η εξεύρεση των κερδών των επιχειρήσεων αυτών με λογιστικό τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2940/2001 και του ν. 2992/2002, ενδέχεται να δημιουργήσει προβλήματα στις υπόψη επιχειρήσεις. Και τούτο διότι, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, χρόνος απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων από την πώληση των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, οικοδομών, κλπ., θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου πώλησης αυτών, γεγονός που έχει ως συνέπεια, οι επιχειρήσεις αυτές να εμφανίζουν, προκειμένου για τα νέα έργα, στη χρήση που πραγματοποιούν τις πωλήσεις, δυσανάλογα αυξημένα έσοδα σε σχέση με τις

πραγματοποιούμενες δαπάνες. Αντίθετα, κατά την επόμενη ή επόμενες χρήσεις μέσα στις οποίες θα ολοκληρωθεί η κατασκευή, θα εμφανίζουν αυξημένα έξοδα συγκριτικά με τα έσοδα που θα έχουν, και συνεπώς, αυξημένες λογιστικές ζημίες.

Για την αποφυγή της μετακύλισης της φορολογητέας υποχρέωσης, ολόκληρης ή κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτής, σε μία χρήση (σε αυτή που λαμβάνει χώρα η πώληση των διαμερισμάτων, κλπ.), με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι σε περίπτωση πώλησης ανεγειρόμενων οικοδομών πριν από την αποπεράτωσή τους, οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα τηρούν προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής ανά έργο (οικοδομή) και με βάση αυτό θα εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήση. Το προϋπολογιστικό αυτό κόστος θα καταχωρείται σε χρέωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. (αναλυτικός λογαριασμός 68.99.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 58 «Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής» (αναλυτικός λογαριασμός 58.08.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών αυτών, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής των διαμερισμάτων, κλπ., το πραγματικό κόστος κατασκευής θα καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 58.08.01 και οι διαφορές του πραγματικού κόστους των υπόψη κτισμάτων σε σχέση με το προϋπολογιστικό κόστος αυτών (χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού) θα τακτοποιούνται σε έκτακτους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση (λογαριασμοί 86.02.02 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ή 86.02.09 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αντίστοιχα).

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, ως προϋπολογιστικό κόστος θα λαμβάνεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2238/1994.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, σας παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα

Ανώνυμη εταιρία, η οποία ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, το έτος 2002 ξεκίνησε την ανέγερση οικοδομής (διαμερισμάτων), συνολικού εμβαδού 1.000 τετραγωνικών μέτρων, η αποπεράτωση της οποίας ολοκληρώθηκε εντός του επόμενου έτους. Μέσα στο έτος 2002 πωλήθηκαν (με

οριστικά συμβόλαια) διαμερίσματα συνολικής επιφάνειας 500 τ.μ., το έτος 2003, 300 τ.μ., ενώ τα υπόλοιπα 200 τ.μ. εντός του έτους 2004.

Το προϋπολογιστικό κόστος βάσει του ελάχιστου κόστους κατασκευής ήταν 600 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, ενώ το οριστικό (πραγματικό) κόστος κατασκευής διαμορφώθηκε τελικά σε 800 ευρώ το τ.μ. Προς διευκόλυνση θεωρούμε ότι όλα τα διαμερίσματα πωλήθηκαν αντί 1.200 ευρώ το τ.μ.

Με βάση όσα προαναφέρθηκαν, η πιο πάνω ανώνυμη οικοδομική εταιρία θα δηλώσει, με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003, 2004 και 2005, τα ακόλουθα φορολογητέα καθαρά κέρδη:

Οικονομικό έτος 2003

Ακαθάριστα έσοδα (500 τ.μ. x 1.200 ευρώ/τ.μ.)	600.000
<u>Μείον:</u>	
Κόστος Πωληθέντων βάσει προϋπολογιστικού κόστους (500 τ.μ. x 600 ευρώ/τ.μ.)	<u>(300.000)</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	300.000
<u>Πλέον:</u>	
Δαπάνες μη αναγνωρίσιμες προς έκπτωση	<u>50.000</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	<u><u>350.000</u></u>

Οικονομικό έτος 2004

Ακαθάριστα έσοδα (300 τ.μ. x 1.200 ευρώ/τ.μ.)	360.000
<u>Μείον:</u>	
Κόστος Πωληθέντων βάσει πραγματικού κόστους (300 τ.μ. x 800 ευρώ/τ.μ.)	<u>(240.000)</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	120.000
<u>Μείον:</u>	
Διαφορές από τακτοποίηση πραγματικού - προϋπολογιστικού κόστους [500 τ.μ. x (800 – 600 ευρώ/τ.μ.)]	<u>(100.000)</u>
<u>Πλέον:</u>	
Δαπάνες μη αναγνωρίσιμες προς έκπτωση	<u>60.000</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	<u><u>80.000</u></u>

Οικονομικό έτος 2005

Ακαθάριστα έσοδα (200 τ.μ. x 1.200 ευρώ/τ.μ.) 240.000

Μείον:

Κόστος Πωληθέντων βάσει πραγματικού κόστους
(200 τ.μ. x 800 ευρώ/τ.μ.) (160.000)

ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ 80.000

Πλέον:

Δαπάνες μη αναγνωρίσιμες προς έκπτωση 50.000

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ 130.000

8. Τέλος, επισημαίνεται ότι για να είναι ευχερής ο έλεγχος του προϋπολογιστικού κόστους, όπως αυτό ορίσθηκε πιο πάνω, οι οικοδομικές επιχειρήσεις, για τις οικοδομές που η έναρξη κατασκευής τους έγινε από 1.1.2002 και μετά, υποχρεούνται να συνυποβάλλουν, για κάθε οικοδομή, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, αρχής γενομένης από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, φωτοαντίγραφα των εντύπων υπολογισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής, όπως αυτά προβλέπονται από την 1137140/2439/Α0012/ΠΟΛ.1277/5.12.1994 εγκύκλιο και τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί στην αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία για την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Υπηρεσίας



Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΦΩΤΙΑΔΗΣ