

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β'

Αθήνα, 10 Μαΐου 2004
Αριθ. Πρωτ: 1039113/10547/B0012
ΠΟΛ. 1043

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου
Τηλέφωνο: 210 - 3375311, 312
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Προσδιορισμός των κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων σε περίπτωση πώλησης των ανεγειρόμενων οικοδομών πριν από την αποπεράτωσή τους.

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

1. Όπως είναι γνωστό, 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 εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 34 του πιο πάνω νόμου. Τα ανωτέρω 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. Με την 1035038/10347/B0012/11.4.2003 διαταγή μας έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση που τα οριστικά συμβόλαια πώλησης των ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, γραφείων, κλπ., συντάσσονται πριν την αποπεράτωσή τους, η οικοδομική επιχείρηση πρέπει να τηρεί προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής ανά έργο (οικοδομή) και με βάση αυτό να εξάγει λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήση. Το προϋπολογιστικό αυτό κόστος 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 καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 58.08.01 και οι διαφορές του πραγματικού κόστους των υπόψη κτισμάτων σε σχέση με το προϋπολογιστικό κόστος αυτών (χρεωτικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού) τακτοποιούνται σε έκτακτους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση (λογαριασμοί 86.02.02 «Εσοδα προηγούμενων χρήσεων» ή 86.02.09 «Εξοδα προηγούμενων χρήσεων», αντίστοιχα).

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

2. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) με την 1/313/12.1.2004 γνωμάτευσή τους γνωμοδότησαν, ότι τα έσοδα βάσει των οριστικών συμβολαίων πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 «Πωλήσεις Προϊόντων» και τους αρμόδιους υπολογαριασμούς. Στη συνέχεια και εφόσον το οριστικό συμβόλαιο πώλησης αφορά έργο (π.χ. διαμέρισμα) που δεν έχει εκτελεσθεί ή περατωθεί πλήρως κατά το χρόνο υπογραφής του, αλλά έχει εκτελεσθεί μερικώς, κατά ένα ποσοστό (π.χ. 70% ή 50%), τότε το ποσό του εσόδου του οριστικού συμβολαίου, που αντιστοιχεί στο ποσοστό του μη εκτελεσμένου έργου μεταφέρεται με χρέωση του λογαριασμού 71.99 στο λογαριασμό 58.21 «προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών προϊόντων». Το μετά την εγγραφή αυτή απομένον υπόλοιπο του λογαριασμού 71, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής.

Στο τέλος του μήνα, του τριμήνου ή το αργότερο της διαχειριστικής περιόδου, με σκοπό τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων από την πώληση των διαμερισμάτων, κτιρίων ή οικοδομών και εφόσον δεν έχει περατωθεί η κατασκευή τους και δεν έχουν παραδοθεί στους πελάτες – ιδιοκτήτες τους (βρίσκονται δηλαδή σε κατάσταση ημιτελή), το ακριβές πραγματικό κόστος τους μεταφέρεται, με σχετική ημερολογιακή εγγραφή, από τους λογαριασμούς κόστους της «εν εξελίξει παραγωγής» στους αντίστοιχους λογαριασμούς εσόδων από πωλήσεις, οι οποίοι έχουν πιστωθεί με το έσοδο που αντιστοιχεί στο εκτελεσμένο τμήμα του έργου. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού αντιπροσωπεύει το προκύψαν μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρεται και το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών – Αναπτύξεως, κλπ. (π.χ. ενοίκια, μισθοδοσία, αποσβέσεις, κλπ.), προκειμένου για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της περιόδου ή της χρήσεως.

Στο τέλος της χρήσης και εφόσον το πωληθέν, βάσει του οριστικού συμβολαίου, διαμέρισμα, κτίριο, οικοδομή, κλπ. δεν έχει αποπερατωθεί και δεν έχει παραδοθεί στον πελάτη, το έσοδο που αντιστοιχεί στο μη εκτελεσμένο τμήμα του μεταφέρεται από το λογαριασμό 58.21 στο λογ/σμό 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων» και με την εγγραφή αυτή ο λογ/σμός 58.21 εξισώνεται (παρ. 5).

Με την υποβολή δε της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το καθαρό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προσαρμόζεται προς το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση την 1035038/10347/ Β0012/11.4.2003 διαταγή μας (παρ. 6), το οποίο προσδιορίζεται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή ημερολογιακές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (παρ. 7).

3. Μετά από όλα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών θεωρείται, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, οι οικοδομικές επιχειρήσεις, που πωλούν ανεγειρόμενα κτίσματα πριν από την αποπεράτωσή τους, υποχρεούνται, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, να αναμορφώνουν τα έσοδά τους, ούτως ώστε να εμφανίζουν και να υπαγάγουν σε φορολογία τα συνολικά, βάσει συμβολαίων, έσοδά τους και όχι μόνο αυτά που αντιστοιχούν στο τμήμα του εκτελεσμένου έργου. Όσον αφορά το κόστος που θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, θα πρέπει το πραγματικό κόστος, βάσει των τηρουμένων σύμφωνα με τα πιο πάνω βιβλίων, να συγκρίνεται με αυτό που προκύπτει εξωλογιστικά με βάση τα αναφερόμενα στην 1035038/10347/Β0012/2003 διαταγή μας και θα λαμβάνεται τελικά το μεγαλύτερο, κατά το μέρος βεβαίως που αντιστοιχεί στην αξία των πωληθέντων κτιρίων.

Διευκρινίζεται ότι στο προϋπολογιστικό κόστος, όπως αυτό προσδιορίστηκε στην πιο πάνω διαταγή μας, θα συνυπολογίζεται και το κόστος αγοράς του οικοπέδου, μαζί με όλα τα συναφή έξοδα (π.χ. συμβολαιογραφικά, φ.μ.α., αμοιβές μηχανικών, κλπ.). Επιπλέον, οι λοιπές δαπάνες (διοικητικής λειτουργίας, αποσβέσεις, κλπ.) θα αφαιρούνται στο σύνολό τους μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ανεξάρτητα από την αξία των πωληθέντων μέσα στη χρήση οικοδομών.

Όταν η ανέγερση της οικοδομής γίνεται μέσω αντιπαροχής προς τον οικοπεδούχο, από το προϋπολογιστικό κόστος θα λαμβάνεται μόνο το μέρος που αντιστοιχεί στην αξία των οικοδομών που περιέχονται στην κυριότητα του κατασκευαστή.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, θα πρέπει οι οικοδομικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην παρούσα, να συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και για καθεμία οικοδομή χωριστά, φωτοαντίγραφα των εντύπων υπολογισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομής, όπως αυτά προβλέπονται από την 1137140/2439/Α0012/ΠΟΛ.1277/5.12.1994 εγκύκλιό μας και τα οποία έχουν ήδη υποβληθεί στην αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία για την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Επίσης, θα συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναλυτικές καταστάσεις και για καθεμία οικοδομή χωριστά που θα εμφανίζουν τα απαραίτητα στοιχεία με βάση τα οποία προσδιόρισαν εξωλογιστικά το αποτέλεσμα, προκειμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών.

Κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής της οικοδομής, οι οικοδομικές επιχειρήσεις θα προβαίνουν, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, στις σχετικές τακτοποιήσεις, ούτως ώστε να υπαγάγουν τελικά σε φορολογία το πραγματικό κέρδος που προέκυψε από την πώληση των οικοδομών αυτών.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ