



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ  
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
1. Δ/ΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15<sup>η</sup>)  
ΤΜΗΜΑ Β΄  
2. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
(Δ12) ΤΜΗΜΑ Β΄

Αθήνα, 4 Ιουνίου 2010

Αρ. Πρωτ.: ΠΟΛ. 1082

**ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Γ. Εμμανουήλ, Μ. Ηλιοκαύτου  
Τηλέφωνο : 210 3610065, 210 3375311  
FAX : 210 3615052

**ΘΕΜΑ: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου από υπεργολάβο για δημόσιο τεχνικό έργο.**

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων (άρθρο 1).
2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λ.π.), το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων.
3. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, σε περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

4. Περαιτέρω, με την αριθ. 1118148/936/3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2) ερμηνευτική εγκύκλιο του π.δ. 186/1992 διευκρινίστηκε, ότι το τιμολόγιο τεχνικών έργων εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 74 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι για τις 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.

Οι πιο πάνω διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπεργολάβος από τον εργολήπτη δημόσιου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για τα δημόσια τεχνικά έργα, τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίησή τους, με βάση τις διατάξεις που αναφέρονται ανωτέρω στην παράγραφο 2 του παρόντος.

7. Από τη διοίκηση είχε γίνει δεκτό κατά το παρελθόν ότι τα κέρδη του υπεργολάβου, που εκτελεί υπεργολαβικά τμήμα δημόσιου τεχνικού έργου, προσδιορίζονται με το συντελεστή καθαρού κέρδους 10%, καθόσον με την ανάθεση αυτή δεν αλλοιώνεται η φύση (σχέση) του όλου έργου που εξακολουθεί να είναι δημόσιο (έγγραφο 1049892/10416/B0012/30.6.1997) και επομένως ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου του υπεργολάβου είναι ο αυτός με το χρόνο τιμολόγησης του δημόσιου τεχνικού έργου (έγγραφό μας

1052856/301/0015/3.8.2005).

**8.** Με την εγκύκλιο 1024316/10321/B0012/ΠΟΛ.1097/9.7.2008 διευκρινίστηκε ότι, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματός του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περ. α΄ της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με την επισήμανση ότι κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο προς τα ανωτέρω καταργείται.

**9.** Κατά συνέπεια, με βάση την προαναφερόμενη εγκύκλιο, και για τις χρήσεις 2008 και εξής, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από τον τελευταίο στον ανάδοχο είναι ο προσδιοριζόμενος με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., ήτοι με την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

**10.** Επειδή διαπιστώνεται συχνά ότι υπεργολάβοι δημόσιων τεχνικών έργων εξακολουθούν να εφαρμόζουν την ανακληθείσα θέση της Διοίκησης και να εκδίδουν τα σχετικά τιμολόγια στο χρόνο που εκδίδουν τα τιμολόγια δημόσιων τεχνικών έργων οι εργολάβοι προς το Δημόσιο, σε ότι αφορά τα ρυθμιζόμενα με τη παρούσα εγκύκλιο θέματα, και σχετικά με τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως προς το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου από τον υπεργολάβο για δημόσια τεχνικά έργα, λαμβανομένων επιπλέον υπόψη και των αρχών περί χρηστής Διοίκησης, δεν θα επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, εφόσον τα σχετικά τιμολόγια εκδοθούν έως 31.7.2010.

11. Κάθε άλλη διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ**  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ**  
**ΘΕΜΑΤΩΝ**  
**ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ**

[www.sale.gr](http://www.sale.gr)

**Αθήνα 18/6/2010**

**ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ**

**ΘΕΜΑ: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου από υπεργολάβο για δημόσιο τεχνικό έργο.**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1082/4-6-2010 του Υπουργείου Οικονομικών η οποία βρίσκεται και στο site του Συνδέσμου δόθηκαν οι εξής διευκρινίσεις σχετικά με τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων των εργολάβων και υπεργολάβων Δημοσίων Έργων.

1) Εργολάβοι (Ανάδοχοι) Δημοσίων Έργων

Τα σχετικά τιμολόγια εκδίδονται μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίησή τους.

2) Υπεργολάβοι Δημοσίων Έργων

Για τις διαχειριστικές χρήσεις μέχρι και το 2007 ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου του υπεργολάβου είναι ο αυτός με το χρόνο τιμολόγησης του δημόσιου τεχνικού έργου από τον εργολάβο.

Για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008 και εφεξής ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματός του υπεργολάβου δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολάβου και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, με την επισήμανση ότι κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο προς τα ανωτέρω καταργείται. Επομένως για τις χρήσεις 2008 και εξής, ο υπεργολάβος τιμολογεί προς τον εργολάβο με την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου. **Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση. Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (εννοεί φορολογική περίοδο απόδοσης ΦΠΑ) που έγινε η επιμέτρηση.**

Επειδή υπεργολάβοι δημόσιων τεχνικών έργων εξακολουθούν να εφαρμόζουν την ανακληθείσα θέση της Διοίκησης και να εκδίδουν τα σχετικά τιμολόγια στο χρόνο που εκδίδουν τα τιμολόγια δημόσιων τεχνικών έργων οι εργολάβοι προς το Δημόσιο, σε ότι αφορά τα ρυθμιζόμενα με τη παρούσα εγκύκλιο θέματα, και σχετικά με τις παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ, ως προς το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου από τον υπεργολάβο για δημόσια τεχνικά έργα, λαμβανομένων επιπλέον υπόψη και των αρχών περί χρηστής Διοίκησης, δεν θα επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, εφόσον τα σχετικά τιμολόγια εκδοθούν **έως 31 Ιουλίου 2010.**

**Στ. Γιαννίρης**