

Αθήνα, 10 Φεβρουαρίου 2017
ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.: ΔΕΑΦ Β 1021836 ΕΞ2017

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Δ΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες:
Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312, 210 – 36.27.090
ΦΑΞ: 210 – 33.75.001, 210 - 3615052

ΘΕΜΑ: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου από υπεργολάβο ανώνυμης τεχνικής εταιρείας για την εκτέλεση των εργασιών ενός έργου πρασίνου, με βάση τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και χρόνος κτήσης του σχετικού εισοδήματος.

ΣΧΕΤ: Η από

Απαντώντας στη σχετική αίτηση, η οποία υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας από τον κ. ... για λογαριασμό της εταιρείας «...», αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.
2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν. 4308/2014, σε περίπτωση κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε περίπτωση χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο, δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31.12.2014, όπως ισχύει).
3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.

4. Με την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης.

Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο. Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

5. Από τα στοιχεία της σχετικής αίτησης και με βάση όσα μας διευκρινίσθηκαν προφορικά, προκύπτει ότι η εταιρεία «...» ανέλαβε υπεργολαβικά το 1/3 των εργασιών ενός έργου πρασίνου (καθαρισμός πρανών, βοτάνισμα, συντήρηση πρασίνου, κλπ) από άλλο εργολάβο. Το έργο ξεκίνησε εντός του φορολογικού έτους 2015, η διάρκειά του είναι ετήσια και η αμοιβή της εταιρείας καθορίστηκε ως το 1/3 της αμοιβής του εργολάβου μειωμένο κατά το 1/3 των εξόδων του εργολάβου. Η πιστοποίηση των εργασιών της εταιρείας έλαβε χώρα μετά την πιστοποίηση των εργασιών του εργολάβου από τον κύριο του έργου και για την περίοδο του Δεκεμβρίου 2015 έλαβε χώρα εντός του μηνός Φεβρουαρίου 2016.

6. Ενόψει των ανωτέρω, δεδομένου ότι η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος έργου πρασίνου έχει ανατεθεί από την ανάδοχο-εργολήπτρια εταιρία σε υπεργολάβο, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τον υπεργολάβο προς την ανάδοχο εταιρία του υπόψη έργου, έχουν εφαρμογή οι γενικές διατάξεις της περ. β' του άρθρου 11 του ν. 4308/2014, ήτοι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η μέρα του επόμενου μήνα από την ολοκλήρωση και παράδοση του τμήματος του έργου στον ανάδοχο.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αποσυνδέεται από την αρχή του δεδουλευμένου, σχετικά με την αναγνώριση του εσόδου, η οποία δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου, πράγμα που μπορεί να γίνεται και σε μεταγενέστερο χρόνο, το δε τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε (Οδηγία 2006/112/Ε.Ε.).

7. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω συνάγεται ότι ως χρόνος κτήσης του

εισοδήματος που αποκτά η εταιρεία «...», ως υπεργολάβος του έργου, για τις εργασίες της περιόδου Δεκεμβρίου 2015, των οποίων η πιστοποίηση από τον κύριο του έργου πραγματοποιήθηκε τον Φεβρουάριο του 2016, νοείται το φορολογικό έτος 2015, εφόσον η ολοκλήρωση και παράδοση του σχετικού τμήματος του έργου στον ανάδοχο πραγματοποιήθηκε μέχρι το τέλος του ίδιου έτους. Στην περίπτωση αυτή, η υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού είναι μέχρι την 15η ημέρα του Ιανουαρίου του έτους 2016, ωστόσο, αυτό αφορά στο προηγούμενο φορολογικό έτος, στο οποίο και θεωρείται ότι αποκτάται το σχετικό εισόδημα, καθόσον, κατά τον χρόνο αυτό το υπόψη εισόδημα καθίσταται δεδουλευμένο και παράλληλα αποκτάται το δικαίωμα εισπραξής του, με βάση τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του παρόντος.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΣΑΪΤΗΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ

www.sate.gr