

## **ΣΛΟΤ 3118/08.01.2019**

**Αρχή δεδουλευμένου σε συνεχιζόμενη παροχή (απλογραφικά βιβλία)**

Αθήνα, 08.01.2019

Αριθμ. Πρωτ.: 3118 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.  
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

## **ΣΛΟΤ 3118/2019**

**ΘΕΜΑ: Αρχή δεδουλευμένου σε συνεχιζόμενη παροχή (απλογραφικά βιβλία)**

### ΕΡΩΤΗΜΑ

Μηχανικός με απλογραφικά βιβλία αναλαμβάνει την επίβλεψη οικοδομικού έργου.

Η επίβλεψη έχει διάρκεια ένα έτος (20/06/2018 έως 20/06/2019) και αμοιβή 20.000 ευρώ.

Η παροχή αυτή ολοκληρώνεται τις 20/06/2019 και με την ολοκλήρωση αποκτιέται και το δικαίωμα είσπραξης.

### ΕΡΩΤΗΣΗ:

Το 2018 θα γίνει κάποια εγγραφή στα βιβλία;

Δηλαδή πρέπει να κάνουμε εγγραφή το ανείσπρακτο λογιστικώς δεδουλευμένο έσοδο του 2018;

Ή το καταχωρίζουμε όλο το έσοδο (20.000 ευρώ) το 2019 και δεν έχουμε προσωρινές λογιστικές διαφορές;

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 11 του Ν 4308/2014, ορίζεται ότι «η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών».

Περαιτέρω, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, ορίζεται ως εξής: «ημερομηνία έκδοσης μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί».

Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την καταχώριση των πωλήσεων ή των εσόδων, γενικά. Δηλαδή, η υποχρέωση καταχώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια καταχώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας κ.λπ.) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου, η οποία μπορεί

να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή είτε τηρείται το απλογραφικό, είτε τηρείται το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Συνεπώς, στην περίπτωση του ερωτήματος, αν συμφωνήθηκε ότι το τιμολόγιο θα εκδοθεί με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας (20/6/2019), η ημερομηνία έκδοσής του μπορεί να είναι μέχρι την 15η Ιουλίου 2019 (θα αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, η πραγματική ημερομηνία έκδοσης). Ωστόσο, πρέπει να εφαρμοστεί η αρχή του δεδουλευμένου, για το διάστημα από την συμφωνία έναρξης παροχής των υπηρεσιών επίβλεψης του έργου (δηλαδή την: 20η/6/2018), μέχρι την 31η/12/2018 (τέλος της χρήσης). Συγκεκριμένα, το έσοδο των 20.000 ευρώ κατανέμεται σε 195 ημέρες του φορολογικού έτους 2018 και σε 170 ημέρες του φορολογικού έτους 2019:

2018:  $20.000,00 \times 195/364 = 10.685,00$

2019:  $20.000,00 \times 170/365 = 9.315,00$

Στα απλογραφικά βιβλία, για την χρονική τακτοποίηση του ως άνω εσόδου, θα ακολουθηθεί η παρακάτω διαδικασία:

Θα δημιουργηθεί στήλη στο σκέλος των εσόδων (2018): «ΕΣΟΔΑ Π.Υ. ΧΡΗΣΗΣ, ΥΠΟ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ» και θα καταχωριστεί το ποσό των 10.685 ευρώ. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα υπολογιστεί στα έσοδα του 2018 που πράγματι ανήκει<sup>1</sup>.

Κατά την χρήση 2019, οπότε θα εκδοθεί το παραστατικό, θα καταχωριστεί κανονικά το ποσό των 20.000 ευρώ στη στήλη: «ΕΣΟΔΑ Π.Υ. ΦΠΑ 24%» και στη στήλη: «ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ», το ποσό των 4.800 ευρώ.

Ταυτόχρονα, στη νέα στήλη: «ΕΣΟΔΑ Π.Υ. ΧΡΗΣΗΣ, ΥΠΟ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ» (για το 2019), θα καταχωριστεί το ποσό των 10.685 ευρώ (του 2018), αλλά με αρνητικό πρόσημο, ώστε να αφαιρεθεί και να μειώσει, στην προκειμένη περίπτωση το ποσό των 20.000 ευρώ, κατά τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2019. Μετά από αυτή την ενέργεια, το έσοδο που θα υπολογιστεί για την χρήση 2019 θα είναι 9.315 ευρώ, ενώ ο ΦΠΑ (της τρίμηνης περιόδου), θα αποδοθεί επί των 20.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι η δήλωση ΦΠΑ, σε αυτές τις περιπτώσεις εγγραφών, αποσυνδέεται από την συμφωνία των αναγραφόμενων σε αυτήν ποσών, σε σύγκριση με τα ποσά που καταχωρίζονται στα βιβλία.

Στην περίπτωση κατά την οποία συμφωνείται από τους συμβαλλόμενους, το τιμολόγιο να εκδίδεται, όταν μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό, για τμήμα του έργου που έχει ολοκληρωθεί, το παραστατικό θα εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα αυτού εντός του οποίου θεμελιώθηκε η απαίτηση για το μέρος της αμοιβής. Συνεπώς, για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία ή κατασκευή έργου, το κρίσιμο στοιχείο είναι, εάν ο παρέχων τις υπηρεσίες, βάσει συμβάσεως ή σύμφωνα με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική, δύναται να απαιτήσει ή να διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή για το τμήμα του έργου που έχει παραχθεί (βλέπε την ΠΟΛ.1003/31.12.2014).

Επισημαίνεται ότι η αναφορά που γίνεται στον νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος

του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής συμβάσεως (προφορικής ή έγγραφης) των δύο συμβαλλομένων, γίνεται δεκτή η τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου. Όπως έχει διευκρινιστεί (ΠΟΛ.1261/3.12.2015), η διαδικασία αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση κατά την οποία: (α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται, χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή της εκτέλεσης του έργου, στην έναρξη ή στην διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολές), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και (β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.

Τέλος, στην περίπτωση που λαμβάνονται προκαταβολές (ως άνω, περ. α) για μη προσφερθέν έργο (μη ολοκληρωμένο έργο), δεν γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση των εισπράξεων εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και θα ακολουθήσει η έκδοση του τιμολογίου, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν.

<sup>1</sup>Σε διπλογραφικά βιβλία θα διενεργείτο η παρακάτω λογιστική εγγραφή (Σχέδιο Λογαριασμών ΕΛΠ):

-----31/12/2018-----  
-----

37 Προπληρωμένα έξοδα και δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	
37.02 Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου.....	10.685,00
70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	
70.07 Πωλήσεις υπηρεσιών (καθαρές).....	10.685,00
<i>Χρονική τακτοποίηση εσόδων από παροχές υπηρεσιών που αφορούν το 2018</i>	

-----//-----  
-----

ΤΑ ΜΕΛΗ

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ