



## Φορολογικά | Οικονομικά

### ... επιγραμματικά ...

- Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110  
ΕΞ 2015/5.11.2015

Διευκρινίσεις για θέματα ανά-  
λωσης κεφαλαίου προηγου-  
μένων ετών και προσαύξησης  
περιουσίας

- Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1146889  
ΕΞ 2015/12.11.2015

Μεταφορά - συμψηφισμός  
ζημιás  
εμπορικής επιχείρησης

- Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ  
1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015

Παροχή διευκρινίσεων, επί  
των διατάξεων περί εκδιδό-  
μενων παραστατικών πώ-  
λησης με βάση τις διατάξεις  
των Ελληνικών Λογιστικών  
Προτύπων (ν.4308/2014)

Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦΑ 1146973 ΕΞ 2015/11.11.2015

### Περί αιτήματων από έγγαμες φορολογούμενες για αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας

**Σ**ε απάντηση του ως άνω εγγράφου του φορολογούμενου, σας γνωρί-  
σουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1058/18.3.2015 εγκύκλιο διαταγή μας, σε περίπτω-  
ση που κατά τα οριζόμενα σ' αυτή φορολογούμενος θεωρηθεί φορολογικός  
κάτοικος εξωτερικού, εφόσον είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολο-  
γίας εισοδήματος στην Ελλάδα δύναται να την υποβάλλει ως φορολογικός  
κάτοικος εξωτερικού το αργότερο μέχρι την λήξη του φορολογικού έτους  
που ακολουθεί το έτος αναχώρησης (π.χ. όσοι μετέβαλαν την φορολογική  
του κατοικία για το φορολογικό έτος 2014 μπορούν να υποβάλλουν δήλωση  
φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα το αργότερο έως την 31/12/2015.)

Κατ' ανάλογη εφαρμογή, για όσες έγγαμες φορολογούμενες εκκρεμούν στις  
Δ.Ο.Υ. αιτήματα για αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας, και εφόσον  
αυτές κριθούν φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και έχουν υποχρέωση υπο-  
βολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα, υπάρχει η δυνατότητα να υπο-  
βάλλουν κοινή φορολογική δήλωση σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 67  
του ν. 4172/2013, με το σύζυγο ,εφόσον αυτός είναι κάτοικος εξωτερικού,  
το αργότερο μέχρι τη λήξη του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος  
αποχώρησης και εφόσον έχουν μεταβάλλει την φορολογική τους κατοικία  
για το φορολογικό έτος 2014, το αργότερο έως 31/12/2015.

Ο ΠΡΟΪΣ. ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΣΑΪΤΗΣ

**Αν ενδιαφέρεστε να προβάλετε  
την επιχείρησή σας επικοινωνήστε στο  
210 8253445**

ή

**email: pofee@otenet.gr**



Φορολογικά | Οικονομικά

**Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015**

# Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας

**Α**παντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων



ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμόζονται η

δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).

**Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση

## Φορολογικά | Οικονομικά

**Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015**

# Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας

περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φο-

ρολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφορών ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί με-

ταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ο ΑΝΑΠΛ. ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ  
Ι. ΜΠΑΚΑΣ

## Φορολογικά | Οικονομικά

**Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1146889 ΕΞ 2015/12.11.2015**

# Μεταφορά - συμψηφισμός ζημιάς εμπορικής επιχείρησης

**Σ**ε απάντηση ερωτήματος φορολογούμενου (με e-mail), αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος που ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται μέχρι 31.12.2013), ορίζεται ότι, ειδικά το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι, παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού που



ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4 (παράγραφος 1 του παρόντος).

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με την 1027178/10254/B0012/ΠΟΛ.1052/15.3.2007 διαταγή μας, η ζημία προηγούμενων ετών δεν απαιτείται να δηλωθεί και με τις δηλώσεις των επόμενων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα αυτών των ετών είναι ζημιογόνα.

4. Από όσα εκτέθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι προκειμένου η μεταφερόμενη κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 ζημία παρελθούσης χρήσεως να συμψηφισθεί με τα καθαρά κέρδη των επομένων οικονομικών ετών, πρέπει αυτή να δηλώνεται, δηλαδή να αναγράφεται στην οικεία ένδειξη της δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομι-

κού έτους στο οποίο μεταφέρεται.

Αντίθετα, η μη αναγραφή του δικαιούμενου για μεταφορά ποσού ζημιάς στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επόμενου, από αυτό που προέκυψε, οικονομικού έτους στερεί το φορολογούμενο από το δικαίωμα του συμψηφισμού της ζημιάς, γιατί με τις πιο πάνω διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση του υπόψη συμψηφισμού ή της μεταφοράς της ζημιάς σε επόμενα οικονομικά έτη, με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, για μια ατομική εμπορική επιχείρηση, εφόσον το μεταφερόμενο ποσό της ζημιάς που προέκυψε το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), δεν δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επόμενου οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) μέχρι τη λήξη αυτού, αν κατά το έτος αυτό υπήρχαν κέρδη, χάνεται το δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς για συμψηφισμό εντός πενταετίας, από το οικονομικό έτος 2014 και μετά. Ωστόσο, η ζημία του οικονομικού έτους 2013 μεταφέρεται για συμψηφισμό εντός πενταετίας, σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις, έστω και αν αυτή δεν δηλώθηκε στο επόμενο οικονομικό έτος 2014, υπό την προϋπόθεση ότι και αυτό (οικον. έτος 2014) ήταν ζημιογόνο.

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης.  
Ευθύμιος Σαΐτης

## Φορολογικά | Οικονομικά

**Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015**

### **Παροχή διευκρινίσεων, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014)**

**Μ**ε αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα σχετικά με το θέμα, με το παρόν έγγραφο διευκρινίζονται τα εξής:

Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγωγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού.

1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/13.12.2012 η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επίμερους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπέζιού, στην οποία αναφέρονται



αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμειώνονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπέζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

Β. Έκδοση παραστατικών από τους εκμεταλλευτές που διαθέτουν φαγητά και ποτά για επιτόπια κατανόηση και τους εκμεταλλευτές τουριστικών καταλυμάτων, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014, από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργήθηκε κάθε διάταξη,

ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία που είχε εκδοθεί δυνάμει των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ή του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012). Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις που εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης από εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν φαγητά και ποτά για επιτόπια κατανάλωση ή και από τμήματα των τουριστικών καταλυμάτων για τη διάθεση στο κοινό οποιοδήποτε είδους τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (π.χ. εστιατόριο, καφετέρια, μπαρ), δεν μπορεί να γίνει πλέον χρήση των οριζόμενων στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1098/26.4.1991, περί έκδοσης τιμολογίου σε αντικατάσταση των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης, λόγω της μη έγκαιρης γνωστοποίησης της ιδιότητας του πελάτη - οντότητας, καθώς η εγκύκλιος αυτή έπαψε να ισχύει από 01.01.2015. Στις περιπτώσεις που, έχει λανθασμένα εκδοθεί απόδειξη λιανικής αντί για τιμολόγιο, μπορεί να γίνει χρήση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, μπορεί δηλαδή να εκδοθεί πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και στη συνέχεια τιμολόγιο προς την πράγματι αντισυμβαλλόμενη οντότητα για την ορθή απεικόνιση

**Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015**

**Παροχή διευκρινίσεων, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014)**

ση της συναλλαγής.

2. Από τις διατάξεις του άρθρου 9 και της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, με τις οποίες ορίζεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο των εκδιδόμενων από τις οντότητες τιμολογίων και αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών δεν τίθεται κάποια απαγόρευση ή περιορισμός ως προς την αναγραφή πρόσθετου περιεχομένου πληροφοριακού χαρακτήρα στα εν λόγω παραστατικά. Συνεπώς, στα παραστατικά, που εκδίδουν οι εκμεταλλευτές τουριστικών καταλυμάτων για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες διαμονής, μπορεί να αναγράφονται πρόσθετα δεδομένα πληροφοριακού χαρακτήρα, όπως ενδεικτικά αναφέρονται το περιεχόμενο ή οι αριθμοί των παραστατικών που έχουν εκδοθεί και παραδοθεί μεμονωμένα σε κάθε πελάτη για πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από τα λοιπά τμήματα του τουριστικού καταλύματος (π.χ. εστιατόριο, πισίνα, μπαρ κ.λπ.). Στην περίπτωση που προσφέρονται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες, από τα λοιπά τμήματα του τουριστικού καταλύματος, στο πλαίσιο προκαθορισμένης συμφωνίας «πακέτο» (π.χ. διαμονή με πρωινό, ημιδιατροφή, all inclusive κ.λπ.), δεν εκδίδονται διακεκριμένα παραστατικά από το εκάστοτε τμήμα, αλλά εκδίδεται ένα παραστατικό συνολικά για τις προσυμφωνημένες πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο προσφερόμενο «πακέτο».

Γ. Τρόπος έκδοσης παραστατικών από οντότητες - εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, σε περίπτωση που συνάπτο-

νται συμφωνίες με τουριστικά γραφεία και ξενοδοχεία.

1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) για συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων εκδίδονται τιμολόγια. Οπότε στην περίπτωση κατά την οποία οντότητα



εκμεταλλευτής ΤΑΞΙ συνάπτει συμφωνητικά με άλλες οντότητες π.χ. τουριστικά γραφεία ή ξενοδοχεία, για τη μεταφορά πελατών τους με αντίτιμο ανά δρομολόγιο και επιβάτες, διαφορετικό (π.χ. μεγαλύτερο) από την αναγραφόμενη αξία στην ΑΔΗΜΕ του ταξιμέτρου, γίνεται δεκτό ότι για την ορθή αποτύπωση των συναλλαγών εκδίδονται τιμολόγια. Επί των υπόψη τιμολογίων, στα πλαίσια των οριζόμενων από τις διατάξεις του άρθρου 9 των Ε.Λ.Π., και μετά τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφορικά με το περιεχόμενο αυτών, πρέπει να αναγράφεται η συμφωνηθείσα αμοιβή καθώς και ότι τα εν λόγω τιμολόγια εκδίδονται «βάσει ειδικής συμφωνίας» και σε αντικατάσταση των αριθμ... αποδείξεων, που έχουν εκδοθεί από την υπόψη ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου.

2. Οι εγγραφές στα λογιστικά αρ-

χεία της οντότητας διενεργούνται με βάση τα εν λόγω στελέχη των τιμολογίων, ενώ για την σωστή αποτύπωση των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία αυτής, δεδομένου ότι στο δελτίο ημερήσιας κίνησης «Ζ» περιλαμβάνεται και η αξία των αποδείξεων εσόδου, που έχουν εκδοθεί με την ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου, οι οποίες αντικαταστάθηκαν από τα τιμολόγια, αφαιρούνται τα εν λόγω ποσά, με την έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης, κατά τα αναφερόμενα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 12 των Ε.Λ.Π., το οποίο και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία. Οι εκδιδόμενες από την ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου αποδείξεις εσόδου, επισυνάπτονται στα στελέχη των τιμολογίων και των πιστωτικών στοιχείων λιανικής πώλησης, για την τεκμηρίωση των υπόψη συναλλαγών.

3. Τέλος σημειώνεται ότι, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας είναι η 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί. Επισημαίνεται ότι, ο καθοριζόμενος, από τις προαναφερόμενες διατάξεις χρόνος έκδοσης του τιμολογίου, δεν είναι δυνατό να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική των αντισυμβαλλόμενων.

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ  
ΤΑΤΙΑΝΑ ΛΕΒΑΚΟΥ