

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Όνοματεπώνυμα Φοιτητών:

Αλεφαντινού Γεωργία

Νατσάκου Ελένη

Τίτλος εργασίας:

Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπων: κ.ΔΟΞΑΣΤΑΚΗ ΚΑΛΛΙΑ

Ηράκλειο

Μάρτιος, 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σελίδα
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ - ABSTRACT	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	9
1 Ιστορικό υπόβαθρο.....	9
1.1 Η μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ.	10
1.2 Παρουσίαση του Κ.Φ.Α.Σ. κατά άρθρο.....	11
1.2.1 Άρθρο 1 : «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών».....	11
1.2.2 Άρθρο 2 : «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών».....	13
1.2.3 Άρθρο 3 : «Εξαιρέσεις – Απαλλαγές».....	15
1.2.4 Άρθρο 4 : «Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών Βιβλίων».....	17
1.2.5 Άρθρο 5 : «Δελτίο Αποστολής».....	28
1.2.6 Άρθρο 6 : «Τιμολόγηση συναλλαγών».....	34
1.2.7 Άρθρο 7 : «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών».....	36
1.2.8 Άρθρο 8 : «Έγγραφα μεταφοράς και στοιχείων λοιπών συναλλαγών».....	39
1.2.9 Άρθρο 9 : «Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων».....	44
1.2.10 Άρθρο 10 : «Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών».....	46
1.2.11 Άρθρο 11 : « Εξουσίες της φορολογικής αρχής».....	48
1.2.12 Άρθρο 12 : «Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών».....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	51
2 Διαφορές μεταξύ Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ.	51
2.1 Ως προς την τήρηση των Βιβλίων.....	51
2.2 Ως προς την έκδοση των Στοιχείων.....	54
2.3 Ως προς τις υποχρεώσεις.....	58
2.4 Πίνακας με την αντιστοίχιση των άρθρων του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ) με τα άρθρα του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ).....	59
2.5 Πίνακας με την αντιστοίχιση των άρθρων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) με τα άρθρα του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ).....	66
2.6 Παραδείγματα	71

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	76
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σελίδα
3 Τα πλεονεκτήματα του Κ.Φ.Α.Σ.....	76
3.1 Κ.Φ.Α.Σ. και η συμβολή του στην φοροδιαφυγή.....	76
3.2 Κ.Φ.Α.Σ. και η καταπολέμηση της γραφειοκρατίας.....	80
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	85
4 Συμπεράσματα και σημεία ιδιαίτερου ενδιαφέροντος.....	85
4.1 Προτάσεις.....	89
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	92
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	93

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο πλαίσιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας θα πραγματοποιηθεί μία προσπάθεια για μία βαθειά ανάλυση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Ο Κ.Φ.Α.Σ. αποτελεί ουσιαστικά το νομικό πλαίσιο το οποίο καλύπτει όλη την λογιστική οργάνωση μιας επιχείρησης, δηλαδή τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εκδίδονται τα παραστατικά καθώς και το περιεχόμενό τους, το είδος των λογιστικών βιβλίων που πρέπει να τηρεί μία επιχείρηση, τις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων αλλά και τα πρόστιμα σε περιπτώσεις παραβάσεων.

Η ανάγκη για την απλοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας σε σχέση με το παρελθόν καθώς και η ανατροπή πολλών άρθρων που είχαν ισχύ κατά το παρελθόν ήταν τα κυριότερα κίνητρα για την επιλογή του θέματος. Επίσης, μέσα από την ενασχόληση με τον Κ.Φ.Α.Σ. θα καταφέρουμε να αποκομίσουμε σημαντικές γνώσεις όχι μόνο σε θεωρητικό αλλά και πρακτικό επίπεδο.

Τέλος, κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθεί ότι η βιβλιογραφική έρευνα πραγματοποιήθηκε και από τα δύο μέλη αυτής της ομαδικής εργασίας ενώ η συγγραφή χωρίστηκε σε δύο τμήματα για την αρτιότερη και ταχύτερη ολοκλήρωση της. Το πρώτο τμήμα που αφορά το πρώτο κεφάλαιο, του οποίου η συγγραφή πραγματοποιήθηκε από την Αλεφαντινού Γεωργία, ενώ το δεύτερο τμήμα που αφορά το δεύτερο και το τρίτο κεφάλαιο του οποίου η συγγραφή πραγματοποιήθηκε από την Νατσάκου Ελένη. Ολοκληρώνοντας, θα επιθυμούσαμε να αναφερθεί ότι τα συμπεράσματα γράφτηκαν και από τα δύο μέλη και απαιτήθηκε ιδιαίτερη προσπάθεια και συνεργασία ώστε να υπάρχει μία ομοιογένεια στον τρόπο συγγραφής αλλά και μία φυσική ροή μεταξύ των κεφαλαίων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία θα αναλυθεί ουσιαστικά η απόφαση της ελληνικής πολιτείας με το Νόμο 4093/2012 που ψηφίστηκε τον Δεκέμβριο του 2012 και με έναρξη ισχύος την 01/01/2013, η οποία αφορά την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. με τον Κ.Φ.Α.Σ..

Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται μία σύντομη ιστορική αναδρομή που αφορά την μετάβαση από το ένα πλαίσιο στο άλλο, ενώ στην συνέχεια ακολουθεί η ανάλυση όλων των άρθρων του Κ.Φ.Α.Σ..

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των διαφορών που προέκυψαν μεταξύ του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ.. Επίσης σε αυτό το κεφάλαιο υπάρχουν παραδείγματα και πίνακες που συμβάλλουν στην κατανόηση των διαφορών.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται τα πλεονεκτήματα του νέου πλαισίου σε σχέση με την καταπολέμηση των φαινομένων της φοροδιαφυγής και της γραφειοκρατίας που αποτελούν σημαντικά προβλήματα του ελληνικού κράτους.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία προσπάθεια για την εξαγωγή διαφόρων συμπερασμάτων όπως και κάποιων προτάσεων για την επίλυση προβλημάτων που εξακολουθούν να προκύπτουν.

ABSTRACT

This study is an attempt to analyze essentially the decision of the Greek state with Law 4093/2012 which was passed in December 2012 and entered into force on 01/01/2013, which purpose is to replace the Κ.Β.Σ. with Κ.Φ.Α.Σ..

The first chapter is a brief historical background on the transition from one framework law to another, and continuing with the analysis of all law articles of Κ.Φ.Α.Σ..

The second chapter is about to analyze the differences that emerged between the Κ.Β.Σ. and Κ.Φ.Α.Σ.. Also in this chapter there are many examples and tables in order to assist in understanding the differences.

The third chapter presents the advantages of the new framework law to combat the effects of tax evasion and bureaucracy, which are major problems of the Greek state.

Finally, the fourth chapter is an attempt to infer various conclusions and also to make some proposals for solving problems that still existing.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Πριν ξεκινήσουμε με το κύριο μέρος της πτυχιακής εργασίας θα γίνει μία συνοπτική ανάλυση για τους στόχους τους, την μεθοδολογία, την διάρθρωση της εργασίας και τα περιεχόμενα του κάθε κεφαλαίου και τέλος στο πιο σημαντικό από όλα τα συμπεράσματα.

Οι στόχοι μας πριν ξεκινήσουμε την έρευνα για τον Κ.Φ.Α.Σ. ήταν αφενός να πραγματοποιήσουμε μία ολοκληρωμένη έρευνα καλύπτοντας όλο το νομικό πλαίσιο γύρω από το θέμα και αφετέρου με την ολοκλήρωση της έρευνας να έχουμε αντιληφθεί την ουσία πάνω από τον τύπο του Κ.Φ.Α.Σ. και να μπορέσουμε να εξάγουμε τα αντίστοιχα συμπεράσματα.

Η μεθοδολογία που ακολουθήσαμε ήταν να συλλέξουμε αρχικά όλα τα νομοθετήματα σχετικά με τον Κ.Φ.Α.Σ. στην αρχική τους μορφή έτσι ώστε να έχουμε μία οπτική επαφή και να προσπαθήσουμε να αντιληφθούμε τον τρόπο συγγραφής του νομοθέτη. Στην συνέχεια ακολούθησε η βιβλιογραφική έρευνα όπου εντοπίστηκαν οι πηγές που θα μας φαίνονταν χρήσιμες στην συνέχεια. Έπειτα, αναπτύχθηκε ο σκελετός της εργασίας έπειτα από συζητήσεις και προβληματισμούς για την επιλογή των κεφαλαίων.

Στο πρώτο κεφάλαιο, αναφέρονται αρχικά εισαγωγικές πληροφορίες και μία μικρή ιστορική αναδρομή, καθώς και η σχέση μεταξύ του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. . Στην συνέχεια του κεφαλαίου ακολουθεί μια εκτενής περιγραφή όλων των άρθρων του Κ.Φ.Α.Σ. με τις αντίστοιχες επεξηγήσεις έτσι ώστε να μπορούν να γίνουν εύκολα αντιληπτά από τον αναγνώστη.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, θα αναλωθούμε στον εντοπισμό βασικών διαφορών του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. έτσι ώστε να γίνουν σαφείς οι διαφορές στον αναγνώστη. Στην συνέχεια του κεφαλαίου ακολουθούν δύο πίνακες οι οποίοι αποσαφηνίζουν τις διαφορές μεταξύ των δύο νομικών πλαισίων και κρίθηκαν αναπόσπαστο κομμάτι του κεφαλαίου. Τέλος, αναφέρονται μερικά παραδείγματα τα οποία αποσκοπούν στην βαθύτερη κατανόηση των διαφορών.

Το τρίτο κεφάλαιο, έχει ως στόχο να ξεφύγει λίγο από την αυστηρή περιγραφή των νομικών διαφορών και να αποδείξει την συμβολή του Κ.Φ.Α.Σ. τόσο στην

κοινωνία όσο και ενάντια της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής που αποτελούν δύο θέματα μείζονος σημασίας για την χώρα μας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, που αποτελεί ουσιαστικά και το πιο σημαντικό τμήμα της εργασίας θα πραγματοποιηθεί μια προσπάθεια για την εξαγωγή σημαντικών συμπερασμάτων όπως και κάποιες πιθανές προτάσεις που θα μπορούσαν να βελτιώσουν τον Κ.Φ.Α.Σ. .

Στο σημείο αυτό και πριν ξεκινήσει το κύριο μέρος της εργασίας θα θέλαμε να αναφέρουμε ότι ο Κ.Φ.Α.Σ. αποτελεί μία εξέλιξη της φορολογικής νομοθεσίας λόγω της απλότητας σε σχέση με το προϋπάρχον νομοθετικό πλαίσιο, όπως επίσης έχει αναβαθμίσει και αναγνωρίσει το επάγγελμα του λογιστή σε μεγαλύτερο βαθμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Το περιεχόμενο του πρώτου κεφαλαίου αφορά κυρίως την ανάλυση κατά άρθρο του Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και μία συνοπτική αναφορά στην εξέλιξη των φορολογικών νομοθεσιών και στην μετάβαση από τον με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992 στον Κ.Φ.Α.Σ. .

1 Ιστορικό υπόβαθρο¹

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων πρωτοεμφανίζεται στην χώρα μας με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου 1952 με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων. Παρότι υπήρχαν και νωρίτερα σχετικά νομοθετήματα όπως το «Περί τηρήσεως βιβλίων υπό επιτηδευματιών» στις 7/12/1947 η επίσημη μορφή του καθορίζεται αργότερα. Στην συνέχεια της πορείας του υπήρξαν αρκετές αντικαταστάσεις όπως με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και τέλος το ισχύον Π.Δ. 186/1992 .

Ο Κ.Β.Σ. όπως θα αναφέρεται από αυτό το σημείο, ουσιαστικά αποτελεί ένα σύνολο άρθρων τα οποία υποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο θα τηρούνται τα λογιστικά, οικονομικά και τεχνικά ζητήματα προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή και να μην είναι εφικτό να αποκρυφτεί η φορολογητέα ύλη.

Ουσιαστικά, ο Κ.Β.Σ. πέρα από την αποσαφήνιση των λογιστικών διαδικασιών έχει ως σκοπό να εξυπηρετήσει τα συμφέροντα του κράτους και να διασφαλίσει τα έσοδα του μέσα από τους φόρους που προβλέπουν οι διατάξεις του.

Ο Κ.Β.Σ. δέχτηκε πολλές επικρίσεις κυρίως από τους επιτηδευματίες λόγω των αυστηρών διατάξεων του σε περιπτώσεις ελέγχου καθώς και όσον αφορά τα μεγέθη των προστίμων για συνήθεις και τυπικές παραβάσεις που πραγματοποιούσαν οι επιτηδευματίες στα λογιστικά τους βιβλία. Έτσι ο Κ.Β.Σ. μετατράπηκε ξαφνικά από ένα φορολογικό και λογιστικό σύνολο διατάξεων σε ένα αυστηρό φοροεισπρακτικό μηχανισμό.

Έτσι, με την πάροδο του χρόνου αλλά και την εξέλιξη στην λογιστική οργάνωση και την τεχνολογία κρίθηκε σκόπιμο να αντικατασταθεί από τον Κ.Φ.Α.Σ. με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012.

¹ Χρήστος Ν. Τόσης (2013), “Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών”, Εκδόσεις Πάμισος

1.1 Η μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ.²

Τόσο ο Κ.Φ.Α.Σ. όσο και ο Κ.Β.Σ. έχουν ως σκοπό να καλύψουν νομοθετικά το φορολογικό και λογιστικό τμήμα που αφορά τους επιτηδευματίες στην χώρα μας. Η επίσημη αναγγελία για την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. πραγματοποιήθηκε με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4093/2012 την οποία και παραθέτουμε αυτούσια.

«Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να

² www.parliament.gr, “Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012”

λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων». (www.parliament.gr, Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012)

Συμπερασματικά, από 1.1.2013 ο Κ.Φ.Α.Σ. αντικατέστησε τον Κ.Β.Σ με σκοπό να μπορέσει να αντιμετωπίσει όλα τα προβλήματα που είχαν δημιουργηθεί από το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο και κυρίως:

- Την απλοποίηση των διαδικασιών με την χρήση της τεχνολογίας και η απαλλαγή από το φαινόμενο της γραφειοκρατίας
- Την ενθάρρυνση των επιχειρηματιών για νέες επενδύσεις
- Την εξασφάλιση των εσόδων που έχουν προβλεφθεί στον κρατικό προϋπολογισμό μέσω της φορολογίας.

Όπως είναι φυσικό, μία τέτοια αλλαγή είναι δυνατόν να δημιουργήσει αρκετά προβλήματα και δυσκολίες. Έτσι, τηρήθηκε ένα χρονοδιάγραμμα για την μετάβαση στην εξολοκλήρου εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ.. Παρότι η επίσημη ημερομηνία τήρησης του Κ.Φ.Α.Σ. είναι η 1.1.2013 μερικές διατάξεις όπως τα άρθρα 5, 6 και 7 που αφορούν τα Δελτία Αποστολή, τις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης και γενικά έγγραφα μεταφοράς θα πάψουν να ισχύουν από 1.1.2014.

Επίσης, παρά το γεγονός ότι έχει περάσει εύλογο χρονικό διάστημα από την δημοσίευση του Κ.Φ.Α.Σ. , είναι ρεαλιστικό ότι για την άμεση ενημέρωση του κοινού έτσι ώστε να γίνεται η σωστή εφαρμογή των διατάξεων προκύπτουν ασαφείς

διατάξεις για τις οποίες γίνεται προσπάθεια μέσω εξειδικευμένων εγκυκλίων να εξομαλύνουν την κατάσταση.

1.2 Παρουσίαση του Κ.Φ.Α.Σ. κατά άρθρο³

Στις υποενότητες που θα ακολουθήσουν θα γίνει η ανάλυση του Κ.Φ.Α.Σ. κατά άρθρο με σκοπό να αντιληφθούμε όλες τις λεπτομέρειες οι οποίες εισέρχονται με το νέο πλαίσιο. Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών χωρίζεται σε 12 άρθρα τα οποία υποδεικνύουν τις λογιστικές μεθόδους οργάνωσης που θα πρέπει να ακολουθούν οι υπόχρεοι, ώστε να είναι σύλλημοι με το ισχύον καθεστώς.

1.2.1 Άρθρο 1 : «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών»

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ., Ν.4093/12.11.12/ΦΕΚ 222), υποχρεώνονται να τηρούν λογιστικά βιβλία και να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία, τα εξής πρόσωπα:

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο του άρθρου 2 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/94. Τα ημεδαπά αυτά πρόσωπα ορίζονται τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες. Επιπλέον, είναι κάθε ημεδαπό πρόσωπο του άρθρου 101 παρ. 1 και 2 του Ν. 2238/94, όπως είναι οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, οι συνεταιρισμοί και οι δημοτικές επιχειρήσεις. Τα ημεδαπά αυτά πρόσωπα πρέπει να ασκούν δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και να αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

³ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), “Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών”, Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο

2. Τις πιο πάνω υποχρεώσεις της παρ. 1 έχει κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική – φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει κα κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της μέσα στην ελληνική επικράτεια ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα παραπάνω δεν ισχύουν για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτούν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, εκτός αν ενεργούν πράξεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α., οπότε τηρούν βιβλία και στοιχεία για τις πράξεις αυτές.

1.2.2 Άρθρο 2 : «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών»

1. Οι συναλλαγές θα πρέπει να απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να παρέχεται η αναγκαία πληροφόρηση και να είναι δυνατή η επαλήθευση των συναλλαγών αυτών από τον φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.
2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατά άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή. Ειδικά τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία

προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ. (άρθρο 2, παρ. 2 Ν. 4093/12 – Κ.Φ.Α.Σ.)

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4093/12 ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.
4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε εγγραφή ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλος πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές. (άρθρο 2, παρ. 4 Ν. 4093/12 – Κ.Φ.Α.Σ.)
5. Τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανική πώλησης μπορούν να εκδίδονται και να αποστέλλονται είτε σε χαρτί είτε ηλεκτρονικά. “Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο” ορίζεται το τιμολόγιο εκείνο που περιέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών, δηλαδή, εκδίδεται ηλεκτρονικό τιμολόγιο, αν το θέλει και ο αποδέκτης.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους: α) με την προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, β) με την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων και γ) με τη σήμανση.

Ειδικά, για συναλλαγές με ιδιώτες το αντίκτυπο των φορολογικών στοιχείων ή παραστατικών που προορίζεται για τον πελάτη μπορεί να μην αποστέλλεται σε χαρτί,

εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τη λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων. (παρ. 5, Ν. 4093/12 – Κ.Φ.Α.Σ.)

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση να παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευόμενων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Σε περίπτωση συνένωσης βιβλίου με στοιχείο, το βιβλίο μπορεί να τηρείται και σε περισσότερα από ένα αντίτυπα. (παρ. 6, Ν. 4093/12)
7. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων το ανώτερο μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με εξαίρεση την αναλυτική πληροφόρηση από τα εκπαιδευτήρια, τις κλινικές, τα κέντρα αισθητικής κτλ. (παρ. 7, Ν. 4093/12)
8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις ίδιες έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και στοιχείων. (παρ. 8, Ν. 4093/12)

1.2.3 Άρθρο 3 : «Εξαιρέσεις – Απαλλαγές»

1. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που

δεν έχει εγκατάσταση την Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από το Ν.4093/12.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι να τηρούν βιβλία και στοιχεία μόνο για τις δραστηριότητες αυτές.

2. Δεν είναι υποχρεωμένα τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, να τηρούν βιβλία και στοιχεία, όταν τα πρόσωπα αυτά, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.
3. Δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία ούτε και εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικό πρόσωπο, και πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή από την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

Από 1.1.2014 τα παραπάνω ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες και για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και στο Δημόσιο και γενικά από εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό.

4. Όταν πρόκειται για μετασχηματισμό επιχειρήσεων, τότε η νέα εταιρία που προκύπτει από το μετασχηματισμό αυτό έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του Ν. 4093/12, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή τους κλάδους που μετασχηματίστηκαν.
5. Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, οι αγορές και οι λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν από τη σύσταση του νομικού προσώπου ή του υποκαταστήματος του αλλοδαπού προσώπου ή της κοινοπραξίας ή πριν από την έναρξη λειτουργίας της ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των

προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

Από 1.1.2014 οι αγρότες απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. Και οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο:

α) Από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, ακαθάριστα έσοδα κατώτερα από 10.000 ευρώ και

β) Έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα από 5.000 ευρώ.

Σε περίπτωση μη πλήρωσης ενός από τα πιο πάνω κριτήρια α και β, τότε οι αγρότες αυτοί θα εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

1.2.4 Άρθρο 4 : «Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών Βιβλίων»

Υπάρχουν δύο κατηγορίες λογιστικών βιβλίων. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε μία από τις δύο αυτές κατηγορίες λογιστικών βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους με βάση τα παρακάτω δεδομένα:

1) Απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.

Σε απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς σε δεύτερης κατηγορίας λογιστικά βιβλία εντάσσονται από την έναρξη των εργασιών τους και στη συνέχεια τηρούν επίσης βιβλία της β' κατηγορίας ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, οι παρακάτω:

α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τότε αυτός τηρεί για όλες τις δραστηριότητες του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας.

γ) Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης θέρμανσης.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων β' και γ' διατηρεί και κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε για τον κλάδο αυτό τηρεί τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από το συγκεκριμένο αυτό άλλο κλάδο. Πάντως, η εμπορία υγραερίου από τα πρατήρια υγρών καυσίμων δεν θεωρείται ως άλλη δραστηριότητα για την ένταξη σε κατηγορία λογιστικών βιβλίων.

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του. Δηλαδή, ο νέος υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ε) Το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα όταν αυτά υποχρεούνται ή τους επιτρέπεται να τηρούν απλογραφικά βιβλία.

2) Διπλογραφικά βιβλία ή αλλιώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ.

Σε απλογραφικά βιβλία ή αλλιώς στην Γ' κατηγορίας λογιστικά βιβλία εντάσσονται ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους οι παρακάτω:

Οι ημεδαπές και οι αλλοδαπές Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.), οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), καθώς και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.). Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (Α' 132) ΚΑΙ 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. Και Ε.Π.Ε. Που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά ανεγείρουν όμως ακίνητο κυριότητάς τους (ή πραγματοποιούν σε αυτό προσθήκες και βελτιώσεις) μέσα στην Ελλάδα.

Κατηγορίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που δεν αναφέρονται στις παραπάνω κατηγορίες, οι νέοι επιτηδευματίες για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρίες δικηγόρων, εντάσσονται στην κατηγορία τήρησης λογιστικών βιβλίων με βάση τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, ως εξής:

Τα όρια, για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται, με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες Βιβλίων	Όρια ακαθάριστων εσόδων
Απλογραφικά (Β' κατηγορίας)	Μέχρι και 1.500.000 ευρώ
Διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας)	Πάνω από 1.500.000 ευρώ

- ◆ Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του δωδεκάμηνου, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού βρίσκονται με αναγωγή. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση με βιβλίο εσόδων-εξόδων κάνει έναρξη εργασιών στις 1/6. πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα μέχρι 31/12/20xx 900.000 ευρώ. Με την αναγωγή, τα ακαθάριστα έσοδα γίνονται 1.542.857,14 ευρώ ($900.000 : 7 \times 12 = 1.542.857,14$) Κατά συνέπεια, την επόμενη χρονιά η επιχείρηση θα τηρήσει διπλογραφικά βιβλία. Όμως, όταν η επιχείρηση βρίσκεται για ορισμένους μήνες σε δηλωμένη αδράνεια, τότε δεν γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης σε ετήσια βάση.
- ◆ Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτων, ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν για λογαριασμό τρίτων και όχι το ποσό της προμήθειας.
- ◆ Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην

οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Υποχρεώσεις όσων τηρούν διπλογραφικά βιβλία

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων με την άσκηση του επαγγέλματος του, οπότε τηρεί λογιστικά βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο, δηλαδή, τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. Με οποιοδήποτε παραδεκτό λογιστικό σύστημα.

Για τις λογιστικές καταχωρήσεις που ενεργούνται στα ημερολόγια και στα καθολικά εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Τα ακαθάριστα έσοδα και ο Φ.Π.Α. Που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στους ίδιους λογαριασμούς που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού, με την προϋπόθεση να δίνεται άμεσα στον έλεγχο κατάσταση με ανάλυση των εσόδων αυτών.

Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή, τότε στην αιτιολογία της λογιστικής εγγραφής αναγράφεται και ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ".

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. Που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις λογιστικές εγγραφές που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που

εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου “Ζ” κατά περίπτωση.

Τα ποσά των εξόδων μέχρι 150 ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά, μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις λογιστικές εγγραφές που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βιβλία Γ' κατηγορίας τηρεί υποχρεωτικά “Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων”, όπου τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται ανά συντελεστή απόσβεσης.

Επίσης, ο υπόχρεος με βιβλία Γ' κατηγορίας τηρεί υποχρεωτικά και “βιβλίο απογραφών”, στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε, Ι.Κ.Ε. κτλ) που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης.

Πως ενημερώνεται το βιβλίο απογραφών

α) Τα αποθέματα, τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και

τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. (παρ. 10,2α Ν.4093/12 Κ.Φ.Α.Σ.). Τα αποθέματα όλων των αποθηκευτικών χώρων που βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα ή άλλο αποθηκευτικό χώρο δύνανται να καταχωρούνται ενιαία στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής.

β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους.

γ) Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβαθμίων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία. (παρ. 10.2γ Ν.4093/12).

δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του συγκεκριμένου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που ενημερώνεται το βιβλίο απογραφών, καταχωρούνται στο βιβλίο αυτό τα παραπάνω από αποθέματα τρίτων κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

ε) Καταχωρούνται επίσης στο βιβλίο απογραφών, ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και γι' αυτούς που τηρούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών επιπλέον ο “πίνακας συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης” καθώς και οι πίνακες “φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης”, “σηματισμού φορολογικών αποθεμάτων” και “ανακεφαλαιωτικό πίνακα φορολογικών αποθεμάτων. (παρ. 10.2ε Ν.4093/12, Κ.Φ.Α.Σ.). Ειδικά, τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) όταν βρίσκονται σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους, συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο

απογραφών προσωρινό ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Όσοι τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Α.Σ. Είναι υποχρεωμένοι να τηρούν “ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου” ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών για τις συναλλαγές από τα εκπαιδευτήρια, κλινικές κ.τ.λ. (παρ. 23 Ν.4093/12), καθώς και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά (παρ. 11 Ν. 4093/12). Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ, αλλά με αυτόν όμως διευκολύνεται ο έλεγχος (παρ. 10 πολ. 1004/4.1.13)

Χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων.

α) Το αναλυτικό ή τα αναλυτικά ημερολόγια ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή από τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και για ταμειακές πράξεις από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία όμως αυτή δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να υπερβεί την προθεσμία υποβολής εμπρόθεσμα της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. Στην ίδια ημερομηνία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά, με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα.

β) Το “Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων” και το ιδιαίτερο “Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων” των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων, ενημερώνονται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού.

γ) Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις ενεργείται μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα από εκείνον που λήγει η διαχειριστική περίοδος.

δ) Η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών της αξίας που έχουν τα αποθέματα και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού, ενεργούνται το αργότερο μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Πως καταχωρούνται οι συναλλαγές που αφορούν υποκαταστήματα (παρ. 15)

Οι συναλλαγές που ενεργούνται από το υποκατάστημα που εφαρμόζει εξαρτημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή σε καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας (ή άλλου υποκαταστήματος με αυτοτελή λογιστική) και ειδικά οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο του ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα εκείνη που θα έπρεπε να είχε γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων. (παρ. 15)

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρούνται ίδια διπλογραφικά βιβλία και εξάγεται τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας. (παρ. 15).

Υποχρεώσεις όσων τηρούν απλογραφικά βιβλία

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί τα εξής βιβλία:

α) Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Πως ενημερώνεται το βιβλίο εσόδων – εξόδων

Στο αθεώρητο βιβλίο εσόδων – εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

- β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
- γ) Οι αγορές αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προσορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και οι λοιπές πράξεις.
- δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.
- ε) Ο Φ.Π.Α. Που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
- στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
- ζ) Τα έξοδα και τα έσοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις.
- η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο για τις πιο πάνω πράξεις, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες στο τηρούμενο βιβλίο ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α. (παρ. 17 Ν. 4093/12, ΠΟΛ 1004/13).

Χρόνος ενημέρωσης των απλογραφικών βιβλίων

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων, που είναι αθεώρητο, ενημερώνεται με τις αγορές, τις πωλήσεις, τις δαπάνες κτλ, που καταχωρούνται στο βιβλίο αυτό το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α.(παρ. 18 Ν.4093/12, ΠΟΛ 1004/13).

Στην περίπτωση, που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων – εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των αγορών, δαπανών, πωλήσεων κτλ, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του

αποτελέσματος και τη συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που αφορούν την επιχείρηση. (παρ. 18 Ν.4093/12)

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσης του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία. (παρ. 19 Ν. 4093/12, Κ.Φ.Α.Σ., ΠΟΛ. 1004/13).

Στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι α' και β' ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή, όπως και στα Γ' κατηγορίας βιβλία, γίνεται κατά είδος, μονάδα μέτρησης, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, τιμή, αξία κτλ. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. (παρ. 20)

Το βιβλίο απογραφών, που είναι αθεώρητο, ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται το αργότερο μέχρι τη λήξη του χρονικού διαστήματος που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Πως ενημερώνεται το βιβλίο εσόδων – εξόδων

Τα ποσά από τα ακαθάριστα έσοδα και ο Φ.Π.Α. Που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου “Ζ”.

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων “Ζ” με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση το δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που

εκτυπώνεται από την Φ.Τ.Μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επιμέρους ημερήσιων δελτίων “Ζ”, με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της περιόδου που αφορά καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου “Ζ” του αντίστοιχου μήνα. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα ημερήσια δελτία “Ζ” και τα δελτία αναφοράς, μπορεί να φυλάσσονται όσο χρόνο ορίζει ο νόμος σε οποιοδήποτε τόπο μέσα ή έξω από την Ελλάδα. (παρ. 3).

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου “Ζ” κατά περίπτωση.

Τα ποσά των εξόδων μέχρι 150 ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών. (παρ. 21)

Πως καταχωρούνται οι αγορές και οι πωλήσεις στα υποκαταστήματα

Στο υποκατάστημα, πλην των πρόσκαιρων εγκαταστάσεων, τηρείται βιβλίο εσόδων – εξόδων για τις συναλλαγές κάθε υποκαταστήματος με δυνατότητα μετήρησής του, εφόσον οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακαλούνται χωριστά στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της έδρας, από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή του άλλου υποκαταστήματος. (παρ. 22)

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων – εξόδων, τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο της έδρας μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του. (παρ. 22)

Πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχονται μέχρι 31.12.13 από τις κλινικές, τα εκπαιδευτήρια κτλ.

Για τις συναλλαγές μέχρι 31.12.13, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώρηση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα, ή, επί μηχανογραφημένης τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222) (παρ. 23)

Τέτοιες πληροφορίες για τις συναλλαγές είναι πχ. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, το συμφωνούμενο ποσό, η αμοιβή, ο χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, η περιγραφή αυτής κτλ. (ΠΟΛ. 1004/4.1.13).

Η καταχώρηση των πληροφοριών αυτών στα χειρόγραφα θεωρημένα έντυπα ή η ασφαλής εισαγωγή αυτών στη μηχανογραφική τήρηση μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή, γίνεται με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας, με εξαίρεση το χρόνο λήξης της παροχής, ο οποίος μπορεί να καταχωρείται με την ολοκλήρωση αυτής. Αν το στοιχείο εκδίδεται αμέσως (με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας), τότε δεν απαιτείται η καταχώρηση των πληροφοριών αυτών. Τα ήδη θεωρημένα πρόσθετα βιβλία μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την καταχώρηση των απαιτούμενων πληροφοριών, μέχρι να εξαντληθούν, χωρίς γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. Πάντως, αν ενημερώνεται το θεωρημένο πρόσθετο βιβλίο με τον παραπάνω τρόπο, οι αντίστοιχες αποδείξεις μπορούν να εκδίδονται αθεώρητες. Τα τυχόν αποθέματα θεωρημένων φορολογικών στοιχείων ή και αθεώρητων με ένδειξη "Αθεώρητα βάσει της Α.Υ.Ο. Πολ. 1083/2.6.03" μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους υπόχρεους για τις συναλλαγές τους μέχρι της εξάντλησης τους.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1023/20.1.2014 καταργείται πλέον η υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών. Κατά συνέπεια, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014 δεν είναι υπόχρεοι να θεωρήσουν στην εφορία τα πρόσθετα βιβλία πληροφόρησης, όπως για παράδειγμα βιβλίο ασθενών ή μαθητών κ.τ.λ.

1.2.5 Άρθρο 5 : «Δελτίο Αποστολής»

Το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

- α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας.
- β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοσή του,
- γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του,
- δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής. (παρ. 1Δ)

Το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται και από το Δημόσιο, τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κτλ, όταν αποστέλλουν αγαθά σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Επιπλέον, εκδίδεται και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή για συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον, όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται.

Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται οχήματα ιδιωτικής χρήσης για τη διακίνηση κάθε είδους αγαθών, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής, δύναται να τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης, ξεχωριστά σε κάθε όχημα και κατά τον εφοδιασμό του με αγαθά, εκδίδεται δελτίο αποστολής. Το

βιβλίο κινητής αποθήκης τηρείται σε μερίδες κατά είδος. Η κάθε μερίδα χρεώνεται με την ποσότητα που εισάγεται στο όχημα προς διάθεση, βάσει του δελτίου αποστολής εφοδιασμού και πιστώνεται με την ποσότητα που διατίθεται, βάσει των στοιχείων που εκδίδονται κατά τη διάθεση των αγαθών. Τα παραστατικά διάθεσης μαζί με τα δελτία αποστολής που εκδόθηκαν για τον εφοδιασμό του κάθε οχήματος φυλάσσονται σε αυτό, μέχρι την ενημέρωση του βιβλίου κινητής αποθήκης. Η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου κινητής αποθήκης είναι 15 ημέρες από την έκδοση των δελτίων αποστολής εφοδιασμού και των στοιχείων διάθεσης των αγαθών.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον στην τελευταία περίπτωση ο πωλητής των αγαθών είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. Στο στοιχείο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή και εφόσον δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής. Το παραπάνω συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι 30 ημέρες πριν από την εκκίνησή του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ως παραλήπτης, αναγράφεται η λέξη "Διάφοροι".

- β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.
- γ) Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δε συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.
- δ) Ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου, κατά τη μεταφορά των αγαθών, φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.
- ε) Η ημερομηνία έκδοσης αυτού. Σε περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό, αναγράφεται σε αυτό εκτός από την ημερομηνία και ώρα διακίνησής τους μέχρι τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους. Αν τα προς διακίνηση αγαθά παραδοθούν σε τρίτο, τότε δεν απαιτείται η αναγραφή της πιο πάνω δεύτερης ημερομηνίας.
- στ) Ο σκοπός της διακίνησης.
- ζ) Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως, όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή.
- η) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.
- θ) Ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

Από τα παραπάνω προκύπτει πως, στα δελτία αποστολής που αφορούν τις παραδόσεις ή τις διακινήσεις νωπών οπωρολαχανικών, από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, με σκοπό την αγορά ή την πώληση αυτών ή την πώληση για λογαριασμό του, δεν απαιτείται η αναγραφή της τιμής μονάδας.

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται, συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Όταν για τη διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν

επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή ή έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη.

Όταν μεταφέρονται αγαθά με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, τότε ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Παραδίδουν στον μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο το δελτίο αποστολής ή το συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας, που θα συνοδεύει τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Όταν αποστέλλονται αγαθά από πρόσωπο που δεν είναι υποχρεωμένο να εκδώσει δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής – τιμολόγιο, τότε το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνση του, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, ο τόπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών.

Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Δελτίο Αποστολής δεν χρειάζεται να εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν διακινούνται είδη που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για να χαρακτηρισθούν αυτά ως αγαθά, με το σκεπτικό ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σε αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από τη διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο. Δηλαδή, δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής για γη διακίνηση άχρηστων, ακατάλληλων, απαξιωμένων προϊόντων ή υπολειμμάτων, σε χώρους απόρριψης. Αντίθετα, εκδίδεται δελτίο αποστολής για την αποστολή προϊόντων προς πχ ανακύκλωση ή μεταπώληση για ανακύκλωση κτλ. Μόνο εφόσον για την αγοραπωλησία τους καταβάλλεται τίμημα.

β) Όταν διακινούνται ανταλλακτικά παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεων του, εφόσον δεν αποτελούν για αυτόν

αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.

γ) Όταν μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης: i) αυτούσια λατομικά προϊόντα από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές, ii) μεταλλεύματα, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και iii) πέτρες, χαλίκια, αργιλοπετρώματα και αργιλοχώματα, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

δ) Όταν διακινούνται λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις αγαθών που διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή, όπως η πωλήσεις φυσικού αερίου)

ε) Για τη διακίνηση των αναλώσιμων ειδών και των ιατρικών μηχανημάτων, που απαιτούνται για την παροχή κατ' οίκον, ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, από τις κινητές μονάδες νοσηλείας.

Στις περιπτώσεις που πωλείται αγαθό και είναι δύσκολη η άμεση έκδοση του τιμολογίου – δελτίου αποστολής, τότε εκδίδεται διπλότυπο δελτίο αποστολής και στη συνέχεια, μέσα σε τριάντα ημέρες από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο του πωλητή, εκδίδεται το τιμολόγιο για τη συγκεκριμένη πώληση.

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, από 1.1.2014 καταργείται η έκδοση Δελτίου Αποστολής”. Με άλλα λόγια, η διακίνηση των αγαθών θα παρακολουθείται με την εφαρμογή των κατάλληλων δικλείδων που ανακοινώθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών. Πλέον, ως “Δικαιολογητικό Έγγραφο” θα θεωρείται το έγγραφο διακίνησης που θα φέρει την ονομασία “Δελτίο Αποστολής” ή “Συνοδευτικό έγγραφο” ή “Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων” ή “ Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων” κτλ.

Γενικά, το “Δικαιολογητικό Έγγραφο” θα εκδίδεται στις αποστολές, παραδόσεις, διακινήσεις, παραλαβές αγαθών, που διακινούνται με σκοπό αποκλειστικά την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου και εφόσον δεν εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο ή Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών, ή όταν παραλαμβάνονται μη τιμολογηθέντα αγαθά.

Στο “Δικαιολογητικό Έγγραφο” δεν γράφονται η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού.

Δεν εκδίδεται στους δειγματισμούς, στις διακινήσεις μεταξύ έδρας και υποκαταστημάτων, στις δωρεές αγαθών, στις διακινήσεις παγίων, σε αυτοπαραδόσεις αγαθών, στις διακινήσεις για επισκευές, στις αποστολές για φύλαξη ή για αποθήκευση, σε διακίνηση ή αποστολή αγαθών σε ψυγεία και αποθήκες, μετακίνηση αγαθών για συμμετοχή μόνο σε έκθεση.

1.2.6. Άρθρο 6 : «Τιμολόγηση συναλλαγών»

Όταν πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και όταν παρέχονται υπηρεσίες από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο ή στο Δημόσιο γενικά ή σε αγρότες ειδικού καθεστώτος ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή για την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τον τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή προς το δημόσιο γενικά ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, στην οποία να καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία μέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε

δύο αντίτυπα, ένα από τα οποία επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται για να εκδοθεί κανονικά ένα τιμολόγιο.

Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως “είσπραξη” θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.

Τιμολόγιο εκδίδεται και από το δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα ή επιτροπές προσώπων κτλ, για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε άλλα νομικά πρόσωπα ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα νομικά πρόσωπα αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Κατά συνέπεια, όταν αγοράζονται αγαθά από ιδιώτη, ο υπόχρεος που αγοράζει τα αγαθά δεν εκδίδει τιμολόγιο, αλλά συντάσσει όμως τίτλο κτήσης. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές. Δηλαδή, στην περίπτωση αγοράς αγαθών από υπόχρεο που αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο ή που εκδίδει τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο, ο υπόχρεος που αγοράζει τα αγαθά γνωστοποιεί άμεσα τη Δ.Ο.Υ. Του αντισυμβαλλομένου ή ακόμα και με έκδοση τιμολογίου που το αποστέλλει άμεσα στη Δ.Ο.Υ, του αντισυμβαλλομένου.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα νομικά πρόσωπα, όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εκδίδουν αθεώρητο τιμολόγιο.

Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατά είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατά είδος, ποσότητα και αξία τα

αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. Και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία μέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. Της προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη 15η μέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την 20η ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

1.2.7. Άρθρο 7 : «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών»

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή για παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή για αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:

- α) Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό πάνω από 30 ευρώ.
- β) Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή για αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφα.

Σε περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθού αναγράφεται χωριστά τουλάχιστον η αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, η αξία του αγαθού που επιστρέφεται και η τυχόν διαφορά και εφόσον επιστρέφεται ποσό πάνω από 30 ευρώ αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη καθώς και το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος. Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχτηκε.

Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού αναγράφεται και ο χρόνος έκδοσης. Κατά εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι και τη 15η μέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται (στις παρ. 14 & 15 του άρθρου 6) με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

γ) Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.

Όταν συντάσσονται συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων ή όταν εκδίδονται λοιπά στοιχεία για φυσικό αέριο κτλ, τότε στις περιπτώσεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, διότι εκδίδονται άλλα έγγραφα που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.

Η έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων καθώς και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων δύνανται να ανατίθενται σε τρίτο. Τα εισιτήρια αυτά είναι ουσιαστικά αποδείξεις λιανικής για παροχή υπηρεσιών στο κοινό και εκδίδονται με τη μορφή εισιτηρίων, και δύνανται να ανατίθεται η έκδοση αυτών από τρίτο πρόσωπο.

Από 1.1.2014 και μετά, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1023/20.1.14 οι αποδείξεις θα εκδίδονται για ένα μεταβατικό χρονικό διάστημα ακριβώς όπως εκδίδονταν και μέχρι 31.12.2013. Δηλαδή, μέχρι 31.12.2014, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών θα εκδίδονται κανονικά από φορολογικές ταμειακές μηχανές ή από σήμανση, για να γίνει δυνατή και ασφαλής η μετάβαση σε ένα νέο πιο λειτουργικό σύστημα ρυθμίσεων και ελέγχου.

Επιτρέπεται όμως να εκδίδονται οι “Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών” ή χειρόγραφα ή μηχανογραφικά χωρίς να είναι υποχρεωτική η σήμανση και με αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη, από τους παρακάτω υπόχρεους:

- Οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας
- Τα εκπαιδευτήρια, οι παιδικοί σταθμοί, οι κλινικές, τα θεραπευτήρια
- Τα κέντρα αισθητικής, τα γυμναστήρια.
- Οι γιατροί και οι οδοντίατροι

- Για χώρους στάθμευσης, οι οποίοι αντί ονοματεπώνυμο και διεύθυνση του πελάτη μπορούν να γράφουν στις χειρόγραφες αποδείξεις τον αριθμό μόνο του αυτοκινήτου του πελάτη.

Οι λογιστές, οι δικηγόροι και γενικά οι ελεύθεροι επαγγελματίες θα πρέπει να εκδίδουν τις αποδείξεις τους είτε χειρόγραφα με αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη, είτε με φορολογική ταμειακή μηχανή. Σε μηχανογραφική έκδοση, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού. Οι εταιρείες νομικού προσώπου θα πρέπει να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ή με φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανογραφικά με φορολογικό μηχανισμό, ενώ τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών θα πρέπει να τις εκδίδουν χειρόγραφα μόνο όταν έχει βλάβη η φορολογική ταμειακή μηχανή ή ο φορολογικό μηχανισμός.

Οι υδραυλικοί, οι ηλεκτρολόγοι, οι ράπτριες κτλ θα πρέπει να εκδίδουν υποχρεωτικά αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για τη δραστηριότητά τους αυτή με φορολογική ταμειακή μηχανή ή με φορολογικό μηχανισμό.

1.2.8. Άρθρο 8 : «Έγγραφα μεταφοράς και στοιχείων λοιπών συναλλαγών»

Ο μεταφορέας, με βάση το δελτίο αποστολής, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε 4 αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στον μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη “Αποδεικτικό Δαπάνης” και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση το δελτίο αποστολής, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε 4 αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη “Απόδειξη Δαπάνης” και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις

εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς το μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα.

Όταν η μεταφορά ενεργείται κατά εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας.

Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και το Α.Φ.Μ του καταβάλλοντος τα κόμιστρα.
- β) Όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατά εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στο φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία εντολέα.
- γ) Την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα.
- δ) Τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών.
- ε) Το είδος και το αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα.
- στ) Τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών.
- ζ) Το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς.

η) Τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

Ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις.

Ο μεταφορέας, αντί φορτωτικής, μπορεί να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων ή για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμφόρτων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα. Στην απόδειξη αυτή, που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το ένα αντίτυπο της παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο, αναγράφονται τα εξής:

- α) επί μεταφοράς αποσκευών, τουλάχιστον κόμιστρο,
- β) επί μεταφοράς μικροδεμάτων, τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα αγαθών και το κόμιστρο,
- γ) επί αστικών μεταφορών, τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης β', ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου,
- δ) επί μεταφοράς οχημάτων με πλωτά μέσα, τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό αυτού.

Ο μεταφορέας, το μεταφορικό μέσο ή ο διαμεταφορέας εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα: α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων, β) όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές και γ) σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο και τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική και για κάθε άλλη διαφορά. Στο σημείωμα αυτό, που υπογράφεται από το μεταφορέα και τον παραλήπτη, γράφονται τα στοιχεία του μεταφορέα, του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη, ο αριθμός της φορτωτικής, το ποσό της διαφοράς των κομίστρων, καθώς και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν. Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στο φορτωτή ή αποστολέα, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριας, δύναται να εκδίδει για αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριας μεταφορές δύναται να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, εφόσον πριν από την ανάθεση γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη Δ.Ο.Υ, στην οποία υπάγεται ο αντιπρόσωπος του ή ο πράκτορας του.

Επί μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά, αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή. Στη συγκεντρωτική φορτωτική αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του φορτωτή, ο τόπος φόρτωσης, το συνολικό κόμιστρο αριθμητικώς και ολογράφως, η χρονολογία εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, καθώς και για κάθε παραλήπτη ο αριθμός και το είδος του συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των αγαθών που προορίζονται γι' αυτόν και ο τόπος προορισμού.

Μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργείται τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός, και φορτωτής αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Ο μεταφορέας, επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών, μπορεί να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, εφόσον τηρείται το αθώρητο ημερολόγιο μεταφοράς. Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη “απόδειξη αυτοπαράδοσης”.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα νομικά πρόσωπα για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Ν. 4093/12, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης. Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από τον δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται: α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως, γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

Για τα δώρα που γίνονται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι 150 ευρώ, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση, με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών, αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης για κάθε πρόσωπο.

Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

Από 1.1.2014 και μετά, καταργούνται τα “Έγγραφα Μεταφοράς” και τα “Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών” του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Δηλαδή, καταργούνται οι φορτωτικές, οι καταστάσεις αποστολής αγαθών, οι αποδείξεις μεταφοράς, τα διορθωτικά σημειώματα, οι συγκεντρωτικές φορτωτικές, το τιμολόγιο ή η απόδειξη αντί της φορτωτικής.

Για τις μεταφορές αγαθών θα εκδίδονται τιμολόγια για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τους ιδιώτες.

Επιπλέον, καταργούνται οι “Αποδείξεις αυτοπαράδοσης” καθώς και οι “Αποδείξεις Δαπανών”. Αντί της έκδοσης “Απόδειξης Δαπάνης”, θα εκδίδεται “τίτλος κτήσης” που είναι είτε μία “υπεύθυνη δήλωση” είτε ένα “τιμολόγιο” για κάλυψη υπηρεσιών. Η απόδειξη για την “αυτοπαράδοση αγαθών” ή για “ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών” μπορεί να εκδίδεται από ιδιαίτερο τμήμα της φορολογικής ταμειακής μηχανής, μπορεί όμως να εκδίδεται για τις περιπτώσεις αυτές και τιμολόγιο αναγράφοντας πάνω σε αυτό και την ένδειξη ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή για ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

1.2.9 Άρθρο 9 : «Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται ρητά, τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία υπάρχει υποχρέωση θεώρησης τους στη Δ.Ο.Υ. ή σημαίνονται με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ πριν από τη χρησιμοποίησή τους έως τις 31/12/2013. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής ορίζονται τα ακόλουθα:

- **Δελτίο Αποστολής**

Όταν το Δελτίο Αποστολής εκδίδεται χειρόγραφα, πρέπει πάντα να φέρει θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ενώ όταν θα εκδίδεται μηχανογραφικά θα πρέπει να φέρει σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Του Ν. 1809/1988. Το ίδιο ισχύει και για το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής και το συνενωμένο δελτίο αποστολής με στοιχεία αξίας.

- **Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών**

Οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών που εκδίδονται χειρόγραφα τηρούνται αθεώρητες. Ενώ, οι αποδείξεις λιανικής που αφορούν την παροχή υπηρεσιών πρέπει να τηρούνται θεωρημένες στις περιπτώσεις που δεν μπορούν να εκδοθούν με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή Η/Υ. Τέτοιες περιπτώσεις είναι ενδεικτικά,

περιπτώσεις βλάβης, διακοπή ρεύματος, πωλήσεις εκτός των κυρίων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κτλ.

Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα υπόλοιπα δικαιολογητικά έγγραφα των βιβλίου εσόδων – εξόδων, φυλάσσονται στην επαγγελματική έδρα ή εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο, εφόσον ζητηθούν. Η φύλαξη τους σε άλλο τόπο πέρα από την έδρα ή την εγκατάσταση είναι επιτρεπτή μόνο εφόσον γίνει γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Τα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών μπορούν να φυλάσσονται σε οποιοδήποτε άλλο μέρος εντός ή εκτός της ελληνικής επικρατείας, μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Όμως, αν ο τόπος αυτός βρίσκεται εκτός Ελλάδας, ο υπόχρεος απεικόνισης των συναλλαγών υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν.

Διαφύλαξη τιμολογίων

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να αποθηκεύει τα αντίγραφα των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματος, από τον πελάτη του ή από τους προμηθευτές του. Μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης του, με τον όρο να τα δείξει σε περίπτωση ελέγχου στους ελεγκτές εφόσον του ζητηθούν μέσα στις προθεσμίες του χρόνου που θα ορισθούν.

Η διαφύλαξη των τιμολογίων πρέπει να γίνεται με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάσθηκαν ή τέθηκαν στη διάθεση του, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονικά μέσα. Επίσης, όταν τα τιμολόγια διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

Με τον όρο “διαφύλαξη τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα” νοείται η διαφύλαξη των δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας και

διαφύλαξης καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Όταν λοιπόν, η αποθήκευση των συναλλαγών γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση στα σχετικά δεδομένα και τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει ο υπόχρεος των συναλλαγών αυτών και ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.

Με την ηλεκτρονική αποθήκευση των δεδομένων, δημιουργεί ένα μεγάλο πλεονέκτημα στην ευκολία της διαχείρισης των δεδομένων. Επιπλέον, τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται ούτε αυτά με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα στον φορολογικό έλεγχο όταν ζητηθούν.

Από 1.1.2014 και μετά, δεν θα εκδίδονται θεωρημένα φορολογικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα είναι τα δελτία αποστολής.

1.2.10 Άρθρο 10 : «Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών»

Μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 έως 25 Ιουνίου του επόμενου έτους οι επιχειρήσεις υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις.

Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. Για όλες τις παρακάτω συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος και είναι πάνω από 300 ευρώ η κάθε μία, χωρία το Φ.Π.Α.:

α) Από αγορές εμπορεύσιμων και πάγιων αγαθών και λήψη υπηρεσιών, καθώς και από αγορές αναλώσιμων για την επιχείρηση αγαθών. Επίσης, συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται για τις α' και β' ύλες – υλικά συσκευασίας, για τα είδη συσκευασίας και για τα ποσά που καταβάλλονται για αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, καθώς και για τα τιμολόγια αγοράς αγαθών από αγρότες του ειδικού καθεστώτος, από το Δημόσιο, ΟΤΑ, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π. Μη κερδοσκοπικά κτλ.

β) Από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, καθώς και για τα ποσά που εισπράττονται ως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις ή άλλα

δικαιώματα. Επίσης, συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται και για τα τιμολόγια πώλησης αγαθών προς τους αγρότες, καθώς και για τα λοιπά τιμολόγια πώλησης εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών. Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών υποβάλλουν και οι μεταφορείς, τα μεταφορικά γραφεία για τις φορτωτικές τους, καθώς και οι αεροπορικές εταιρείες.

γ) Συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται και για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων. Επίσης, συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλουν και οι ελεύθεροι επαγγελματίες, οι επιχειρήσεις για τα έσοδα από επιχορηγήσεις καθώς και όσοι εκδίδουν δελτία κίνησης σε τουριστικά λεωφορεία. Τα υποκαταστήματα και το κεντρικό μπορούν να υποβάλλουν ενιαία συγκεντρωτική κατάσταση για όλες τις συναλλαγές της έδρας και των υποκαταστημάτων συνολικά, αλλιώς το κάθε κατάστημα υποβάλλει δική του συγκεντρωτική κατάσταση.

Οι επιστροφές πωλήσεων προηγούμενου έτους, οι οποίες δεν καλύπτονται από πωλήσεις του φετινού έτους, γράφονται σε ιδιαίτερες χειρόγραφες συγκεντρωτικές καταστάσεις.

δ) Συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται και για τους επισφαλείς πελάτες που διαγράφονται από την επιχείρηση με μείωση του ποσού της πρόβλεψης χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, εφόσον η επισφαλής απαίτηση υπερβαίνει το ποσό των χιλίων ευρώ.

ε) συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλουν και όσοι παρέχουν υπηρεσίες σε τράπεζες για διαμεσολάβηση στην προώθηση τραπεζικών προϊόντων και υπηρεσιών με βάση τις ετήσιες εκκαθαρίσεις που τους στέλνουν οι τράπεζες, καθώς και για τις προμήθειες που καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους χρήστες πιστωτικών καρτών.

Οι αγρότες που δραστηριοποιούνται στις λαϊκές αγορές υποχρεούνται να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις “πελατών” μόνο για τα τιμολόγια – δελτία αποστολής που οι ίδιοι εκδίδουν, ενώ δεν υποχρεούνται να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις “προμηθευτών”.

Για την απόδειξη των συναλλαγών από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου για αγορές πάνω από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ απαιτείται η ολική ή τμηματική εξόφλησή του

να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή. Στην περίπτωση που η εξόφληση από τον λήπτη γίνεται με μεταβίβαση επιταγής τρίτου, τότε θα πρέπει να εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία να αναγράφονται τα στοιχεία της εκχωρούμενης επιταγής. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου και ορίζεται για πρώτη φορά, ότι η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή από αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών καλυπτόμενου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

Από 1.1.2014 και μετά, θα υποβάλλονται καταστάσεις προμηθευτών – πελατών για τιμολόγια και αποδείξεις με αξία από 0,01 ευρώ και πάνω ως εξής:

- 1) Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών θα υποβάλλονται κάθε μήνα.
- 2) Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών θα υποβάλλονται κάθε μήνα από αυτούς που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και κάθε τρίμηνο από αυτούς που τηρούν απλογραφικά βιβλία πριν την υποβολή της περιοδικής δήλωσης.

Επίσης από 1.1.2014, οι συναλλαγές του υπόχρεου με τους προμηθευτές και άλλους επιτηδευματίες αξίας 500 ευρώ και πάνω, η εξόφλησή τους πρέπει να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού είτε ολική είτε τμηματική.

1.2.11 Άρθρο 11 : « Εξουσίες της φορολογικής αρχής»

Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ όπου ανήκει ο υπόχρεος, μπορεί να προβεί στις εξής ενέργειες:

α) να επιτρέπει τη μη έκδοση δελτίου αποστολής ή την έκδοση του κατά διαφορετικό τρόπο, επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν είναι δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών.

β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής. Αυτή η απαλλαγή ισχύει μόνο στην περίπτωση που στην διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου δεν θα υπερβούν τις 5.000 ευρώ, βάση της παραγράφου 4 του άρθρου 3.

Επιπλέον, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. όπου ανήκει ο υπόχρεος των συναλλαγών, δεν επιτρέπει τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν ο υπόχρεος δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του απέναντι στο Δημόσιο, οι οποίες ξεπερνάν τις έξι χιλιάδες ευρώ χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις. Η μοναδική περίπτωση που ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ επιτρέπει τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές είναι όταν ο φορολογούμενος έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρεών του από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των πάγιων αυτών δόσεων.

β) Όταν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ μπορεί να επιτρέψει τη θεώρηση βιβλίων και φορολογικών στοιχείων κατά ένα περιορισμένο αριθμό, παρά το γεγονός που υπάρχουν υψηλές ληξιπρόθεσμες οφειλές.

Από 1.1.2014, με την κατάργηση της υποχρέωσης της θεώρησης των βιβλίων και φορολογικών στοιχείων πριν τη χρήση τους, καταργείται και στο άρθρο 11 η παράγραφος 2, σύμφωνα με την οποία ορίζονται οι περιπτώσεις που ο προϊστάμενος δεν επιτρέπει τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων λόγω ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων.

1.2.12 Άρθρο 12 : «Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών»

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται: α) στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων σχετικά με

την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και β) στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναλωθούμε στην εξακρίβωση των κυριότερων αλλαγών μεταξύ του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. με σκοπό να αντιληφθούμε σε πρακτικό επίπεδο τις μεγάλες αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με το νέο πλαίσιο. Στόχος του κεφαλαίου είναι να αναλύσει αρχικά τις διαφορές που προέκυψαν σε διάφορα τμήματα δημιουργώντας τρεις (3) κατηγορίες, ενώ στην συνέχεια του θα γίνει αντιπαράθεση των άρθρων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ.. Τέλος θα αναφερθούν κάποια παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση τους.

2 Διαφορές μεταξύ Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ.⁴

Σύμφωνα με τις βιβλιογραφικές πηγές από τις οποίες έγινε η συλλογή των δεδομένων, υπάρχουν περίπου σαράντα (40) αλλαγές μεταξύ του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. και οι οποίες αφορούν κυρίως τις εξής κατηγορίες:

- Την τήρηση των Βιβλίων
- Την έκδοση των Στοιχείων
- Τις υποχρεώσεις

2.1 Ως προς την τήρηση των Βιβλίων

Σε αυτό το τμήμα θα αναλυθούν οι διαφορές μεταξύ του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. οι οποίες σχετίζονται με την τήρηση των Βιβλίων.

Αρχικά, καταργείται πλέον η θεώρηση ή αλλιώς η διάτρηση των βιβλίων όπως είναι ευρέως γνωστό, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά.

Μία ακόμη αλλαγή που επιφέρει ο Κ.Φ.Α.Σ. είναι η κατάργηση και η μη ενημέρωση εφεξής του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου καθώς και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και αυτό συμβαίνει διότι δεν θα ισχύει πλέον το βιβλίο αποθήκης.

Μία σημαντική αλλαγή είναι ότι η κίνηση των αποθεμάτων, θα καταχωρείται πλέον στον λογαριασμό 94 "Αποθέματα" της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., σαν απλή καρτέλα, και έτσι καταργούνται πλέον οι καρτέλες και το βιβλίο αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή σε CD - ROM. Φυσικά, θα ενημερώνεται ο λογ. 94 "Αποθέματα"

⁴ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eliforin Φορολογικό Ινστιτούτο & Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2000), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων Πρακτικό Βοήθημα, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα. & Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Τόμος Πρώτος & Τόμος Δεύτερος & Τρίτος Τόμος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

σαν απλή καρτέλα, μόνο στην περίπτωση που τ' ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης ή των προηγούμενων χρήσεων από πωλήσεις αγαθών (λογ. 70 και 71) υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ. Σε περίπτωση που υπερβαίνει τα 5.000.000 ευρώ ο λογ. 70, θα τηρείται ο λογ. 94 "Αποθεματικά" μόνο για τα εμπορεύματα και όχι για το λογ. 71 που αντιστοιχεί στα προϊόντα και αντίστροφα (άρθρο 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).

Συμπληρωματικά, οι καρτέλες αποθήκης του λογ. 94 "Αποθέματα" θα ενημερώνονται ποσοτικά και κατ' αξία μέχρι τέλους του επόμενου μήνα από εκείνον της παραλαβής ή της παράδοσης του αγαθού όσον αφορά ποσοτικά, ή από τη λήψη και την έκδοση του στοιχείου, όσον αφορά την αξία και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Α.Σ. υποχρεωτικά θα τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ή αλλιώς διπλογραφικά βιβλία οι εξής(άρθρο 4 παρ. 2 και 5 Κ.Φ.Α.Σ.):

- Οι Ε.Π.Ε., οι Α.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων
- Από τους υπόλοιπους, όσοι έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα την προηγούμενη χρήση πάνω από 1.500.000 ευρώ.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις, τα λογιστικά τους βιβλία θα ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.). Επίσης, η ποσοτική καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ενεργείται μέχρι 20.2 του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και με αξία μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.).

Ένα ακόμα σημαντικό στοιχείο είναι ότι από τον υπόχρεο απεικόνιση συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία γ' κατηγορίας), θα τηρείται πλέον και «ηλεκτρονικός φάκελος», όπου θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο.

Όσον αφορά τους επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν βιβλία β' κατηγορίας ή αλλιώς απλογραφικά βιβλία αφορά τις εξής περιπτώσεις:

- Ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο

παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών, τότε για όλες τις δραστηριότητές του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

- Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/75.
- Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel). Όποιος από τους πρατηριούχους και από τους εκμεταλλευτές πλοίων (περ. γ και β) διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδά του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).
- Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, αρχίζει με απλογραφικά βιβλία .
- Όποιος, την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ και δεν είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρίες) (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.), τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ισχύει ότι τα λογιστικά τους βιβλία, δηλαδή, το βιβλίο εσόδων - εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.).

Επίσης, στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.). Τέλος, το βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής ενημερώνονται με β' κατηγορίας βιβλία (απλογραφικά βιβλία), όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000 ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.).

Μία σημαντική αλλαγή λόγω της ανάγκης για χρήση της τεχνολογίας είναι ότι σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού, μπορεί να παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων , με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία, το αργότερο μέχρι την προθεσμία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς προηγούμενη γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. (ήταν 10 μέρες) (άρθρο 2 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.).

Ακόμα, μία σημαντική αλλαγή που αφορά τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, είναι η κατάργηση της διπλότυπης κατάστασης για τα αποθέματα, τα οποία θα καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.). Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται με προϋποθέσεις κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν αλλάζει τίποτα (άρθρο 4 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1.1.14 και μετά δεν θα υπάρχουν πρόσθετα βιβλία. Παρόλα αυτά, μέχρι 31.12.13, θα συνεχίσουν να ενημερώνουν τα θεωρημένα πρόσθετα βιβλία τους, οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 23 Κ.Φ.Α.Σ.):

- ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας
- τα εκπαιδευτήρια
- οι κλινικές και τα θεραπευτήρια
- τα κέντρα αισθητικής
- τα γυμναστήρια
- οι χώροι στάθμευσης και
- οι γιατροί και οι οδοντίατροι

Μία σημαντική αλλαγή η οποία επηρεάζει συγκεκριμένα επαγγέλματα είναι ότι καταργούνται, οπότε δεν υποβάλλονται πλέον, οι παρακάτω καταστάσεις:

- Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
- Η κατάσταση με τους αποθέτες που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
- Η κατάσταση με την έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.
- Τα ισοζύγια των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης.

Μία ακόμα αλλαγή σχετική με την τήρηση των βιβλίων αφορά το αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από 12 μήνες, τότε σε αυτές τις περιπτώσεις τα ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή (άρθρο 4 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).

Τέλος, κλείνοντας με τις αλλαγές οι οποίες σχετίζονται με την τήρηση των βιβλίων θα αναφερθεί ότι από την έναρξη της χρήσης ο Κ.Φ.Α.Σ. δίνει την δυνατότητα να τηρούνται βιβλία ανώτερης κατηγορίας, με όλες τις υποχρεώσεις (άρθρο 4 παρ. 6 Κ.Φ.Α.Σ.).

2.2 Ως προς την έκδοση των Στοιχείων

Ιδιαίτερη επιρροή του Κ.Φ.Α.Σ. ασκήθηκε στην έκδοση των στοιχείων, όπου υπήρξαν σημαντικές αλλαγές. Σε αυτό το τμήμα, θα ασχοληθούμε με όλα τα άρθρα που διαφοροποιήθηκαν σχετικά με τα Στοιχεία.

Αρχικά, από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Α.Σ. οι Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. θα λέγονται στο εξής "Απόδειξη Λιανικής" (άρθρο 7 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.), και δεν θα αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Επίσης, μία σημαντική διαφορά σε σχέση με το προηγούμενο πλαίσιο είναι ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους θα εκδίδουν στο εξής τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1.1.14 και μετά, δεν θα θεωρείται από τη Δ.Ο.Υ. κανένα στοιχείο συναλλαγής όπως δελτίο αποστολής κτλ.. Μέχρι 31.12.13 θα συνεχίσουν να εκδίδονται θεωρημένα, είτε αυτά είναι χειρόγραφα είτε μηχανογραφημένα, τα εξής:

- Τα χειρόγραφα Δελτία Αποστολής, τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια και
- Τα στοιχεία για παροχή υπηρεσιών (δηλαδή, τα στοιχεία παροχής αξίας σε λιανικές συναλλαγές κτλ.).
- Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την παροχή υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) όταν εκδίδονται χειρόγραφα θεωρούνται και επί μηχανογραφικής έκδοσης σημαίνονται, ενώ δεν θεωρούνται τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομο, αεροπλάνο (συγκοινωνίες) και τα εισιτήρια πλοίων με προϋποθέσεις (απαλλαγή από το Φ.Π.Α. και φορολογία στο εισόδημα κατ' ειδικό τρόπο).
- Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την πώληση αγαθών όταν εκδίδονται μηχανογραφικά σημαίνονται μέσω ΕΦΔΣΣ, εφόσον ο Η/Υ υποκαθιστά την ΦΤΜ με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.1809/1988, ενώ οι χειρόγραφες δεν θεωρούνται.
- Οι φορτωτικές και τα λοιπά έγγραφα μεταφοράς (αποδείξεις κομίστρων, καταστάσεις αποστολής αγαθών), δεν θεωρούνται και δεν σημαίνονται.

Παρόλα αυτά, τα στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. που σε κάθε περίπτωση εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση είναι το Τιμολόγιο Πώλησης, το Τιμολόγιο Παροχής

Υπηρεσιών , το Τιμολόγιο Επιδοτήσεων – Αποζημιώσεων, το Τιμολόγιο Αγοράς από ιδιώτη – Τίτλος Κτήσης , το Τιμολόγιο Αγοράς επί αρνήσεως του εκδότη ή ανακριβής έκδοσης του για το οποίο πλέον δεν είναι υποχρεωτική η έκδοσή του , το Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων , η Εκκαθάριση , το Τιμολόγιο Αντιπροσώπου Οίκου Εξωτερικού , το Πιστωτικό Τιμολόγιο , το Τιμολόγιο Εκτέλεσης Τεχνικών Έργων, η Απόδειξη Λιανικής Πώλησης επί χειρόγραφης έκδοσης και η Απόδειξη Επιστροφής .

Μία σημαντική λεπτομέρεια είναι ότι καταργείται η έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο ή όταν το εκδίδει με ανακρίβειες, αλλά γνωστοποιείται άμεσα το γεγονός αυτό από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).

Επίσης στα πλαίσια της απλοποίησης των διατάξεων, με τον Κ.Φ.Α.Σ. παρέχεται πλέον η δυνατότητα έκδοσης Τιμολογίου και όχι συνενωμένου Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου, στον πελάτη, που κατά την εξόφληση του λογαριασμού και εφόσον αυτός το ζητήσει, σε αντικατάσταση των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών που εκδόθηκαν αρχικά, λόγω μη γνωστοποίησης της ιδιότητά του (επαγγέλματος) κατά την προσέλευσή του στο κατάστημα και πριν από την έναρξη των σερβιρισμάτων. Εξυπακούεται ότι, σε κάθε περίπτωση οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης ,όταν οι αποδείξεις εκδίδονται με τη χρήση Φ.Τ.Μ., θα γίνονται με βάση το ημερήσιο «Ζ» αυτής και όχι με βάση το Τιμολόγιο, όπως αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1086/26.4.1991. Αντίθετα, εφόσον πριν την έναρξη των σερβιρισμάτων, γίνει γνωστό ότι ο πελάτης ενεργεί με την ιδιότητα του επαγγελματία και όχι ως ιδιώτης, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο , στο οποίο τα παρεχόμενα είδη καταχωρούνται άμεσα.

Επιπρόσθετα, έχει προβλεφθεί ότι σε περίπτωση βλάβης ή διακοπής λειτουργίας της ΕΑΦΔΣΣ και μέχρι την επαναλειτουργία της (εντός 24 ωρών για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης και εντός 48 ωρών για τα λοιπά διαμερίσματα της χώρας) και εφόσον δεν υπάρχει άλλη διαθέσιμη ΕΑΦΔΣΣ, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών εκδίδονται σε αθεώρητα στοιχεία από μηχανογραφικά στελέχη, επί των οποίων αναγράφεται η ένδειξη «Χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου...», ενώ σε περίπτωση βλάβης της ΦΤΜ, οι αποδείξεις εκδίδονται από αθεώρητο μπλοκ.

Όσον αφορά τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση ή για επεξεργασία ή συσκευασία, είτε τα μεταφέρουν οι ίδιοι είτε η μεταφορά γίνεται από μεταφορική εταιρία. Για όλα τα άλλα αγροτικά προϊόντα εκδίδουν Δ.Α. μόνο αν η μεταφορά γίνεται από μεταφορικές εταιρίες (άρθρο 5 παρ.3 Κ.Φ.Α.Σ.). Όταν με Δ.Α. παραδίδονται ή αποστέλλονται νωπά οπωρολαχανικά, δεν αναγράφεται πλέον η τιμή μονάδας.

Μια ακόμα διαφορά στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, είναι ότι δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ούτε και το επάγγελμα του αντισυμβαλλόμενου. Επίσης δεν απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής, όσον αφορά την επιστροφή πωληθέντος αγαθού καθώς και για την αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, όταν το ποσό είναι μέχρι 30 ευρώ ενώ παλαιότερα ήταν μέχρι 15 ευρώ (άρθρο 7 παρ. 2α Κ.Φ.Α.Σ.).

Από την άλλη πλευρά, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωμένος να μη θεωρεί φορολογικά στοιχεία, όταν υπάρχουν ληξιπρόθεσμα χρέη και όταν δεν υποβάλλονται δηλώσεις προκειμένου να διαφυλάξει τα συμφέροντα του κράτους (άρθρο 11 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).

Μια σημαντική διαφορά για τους επιτηδευματίες είναι ότι η αξία της απόδειξης λιανικής από τον αγοραστή, ως έξοδο και όχι ως αγορά αγαθού, που αναγνωρίζεται προς έκπτωση σαν να είναι τιμολόγιο είναι πλέον 100 ευρώ σε αντίθεση με το παρελθόν όπου ήταν 50 ευρώ (άρθρο 6 παρ. 16γ Κ.Φ.Α.Σ.). Για δώρα που δίνονται από την επιχείρηση σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική της προβολή, μέχρι 150 ευρώ ενώ στο παρελθόν ήταν 30 ευρώ, μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με τη διεύθυνση και το ονοματεπώνυμο του καθένα από τα πρόσωπα αυτά, αντί να εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παρ. 13γ Κ.Φ.Α.Σ.).

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες παραλαμβάνονται στις εγκαταστάσεις ασυνόδευτα εμπορεύματα ή πάγια από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, φύλαξη, αποθήκευση, απλή διαμεσολάβηση για πώληση, χρήση ή για επεξεργασία όταν ο αποστολέας είναι υπόχρεος ή αγρότης, τότε εκδίδεται Δελτίο Αποστολής, δηλαδή καταργείται το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής το οποίο ίσχυε μέχρι τώρα (άρθρο 5 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ.).

Τέλος, σε ότι έχει σχέση με την έκδοση των στοιχείων στις Αποδείξεις Λιανικής αναγράφεται πλέον το είδος και η ποσότητα μόνο όταν τηρείται ο λογ. 94 του Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση Φ.Τ.Μ. (άρθρο 5 παρ.4 Κ.Φ.Α.Σ.).

2.3 Ως προς τις υποχρεώσεις

Σε αυτό το τμήμα των διαφορών μεταξύ του Κ.Φ.Α.Σ. και του Κ.Β.Σ. θα επεξεργαστούμε το κομμάτι των υποχρεώσεων των επιτηδευματιών .

Αρχικά, τα φυσικά πρόσωπα ,εκτός από τους ελεύθερους επαγγελματίες, δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία χωρίς όριο συναλλαγών, όταν ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο (άρθρο 3 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.), αλλά να μην είναι όμως υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών από άλλη αιτία.

Επίσης, δεν επιβάλετε να τηρούν βιβλία ούτε και εκδίδουν αποδείξεις λιανικής οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Δεν ισχύουν τα παραπάνω, αν οι χονδρικές πωλήσεις είναι τουλάχιστον 60%, ή έγιναν εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Στις περιπτώσεις που ακολουθούν:

- εκμεταλλευτής περιπτέρου
- πωλητής οπωρολαχανικών
- νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές ή πλανοδίως και
- εκμεταλλευτής κινητής καντίνας

εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τ' ακαθάριστα έσοδά τους (σχετ. άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Τέλος , από εδώ και στο εξής δεν θα κρίνονται τα λογιστικά βιβλία ως ανεπαρκή ή ανακριβή (δηλαδή, δεν θα προσδιορίζονται πλέον τα κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά), αλλά θα αξιολογούνται στο εξής οι παραβάσεις και ανάλογα θα προστίθενται τα σχετικά ποσά στις λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της

επιχείρησης, φυσικά, προσαυξημένες οι παραβάσεις αυτές με ένα ποσοστό που θα αξιολογείται με βάση την παράβαση.

2.4 Πίνακας με την αντιστοίχιση των άρθρων του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ) με τα άρθρα του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 1 Αντικείμενο του ΚΒΣ	-
Άρθρο 2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.	Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.
Άρθρο 3 Διάκριση επιτηδευματιών. Έννοιες Χονδρικής - Λιανικής πώλησης και Είδους.	-
Άρθρο 4 Ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.	Άρθρο 4 Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων.
Άρθρο 5 Βιβλία Α' κατηγορίας (καταργήθηκε με το άρθρο 19 παρ. 6 του Ν. 3842/2010 από 1.1.2011).	-
Άρθρο 6 παρ. 1 και 2 Βιβλία Β' κατηγορίας	Άρθρο 4 παρ. 16 και 17 Απλογραφικά βιβλία. Τήρηση και περιεχόμενο.
Άρθρο 6 παρ. 3 Καταχώρηση πράξεων στα βιβλία Β' κατηγορίας.	Άρθρο 4 παρ. 21 Καταχώρηση πράξεων στα απλογραφικά βιβλία.
Άρθρο 6 παρ. 4 Καταχώρηση πράξεων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.	Άρθρο 4 παρ. 19 Καταχώρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.
Άρθρο 6 παρ. 5 Καταχώρηση και Ανάλυση ακαθάριστων Εσόδων κατά την λήξη της Διαχειριστικής περιόδου.	Άρθρο 4 παρ. 18 Καταχώρηση – Ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων κατά την λήξη της Διαχειριστικής περιόδου.
Άρθρο 6 παρ. 6 Τήρηση βιβλίου απογραφών επιτηδευματία της Β' κατηγορίας.	Άρθρο 4 παρ. 20 Βιβλίο Απογραφών. Καταχώρηση εμπορευμάτων και χρόνος ενημέρωσης.
Άρθρο 7 παρ. 1 Τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.	Άρθρο 4 παρ. 7 Τήρηση βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο.
Άρθρο 7 παρ. 2 και 3 Υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. για τους τηρούντες Γ' κατηγορίας βιβλίων.	Άρθρο 4 παρ. 8 Υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. για τους τηρούντες βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο.
Άρθρο 7 παρ. 4 Καταχώρηση πράξεων στα βιβλία Γ' κατηγορίας.	Άρθρο 4 παρ. 9 Καταχώρηση πράξεων στα βιβλία με την διπλογραφική μέθοδο.
Άρθρο 7 παρ. 5 Τήρηση βιβλίων : - Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων - Πρακτικών του Δ.Σ. των Ανωνύμων Εταιριών - Πρακτικών Συνελεύσεων και Διαχείρισης των ΕΠΕ.	-
Άρθρο 7 παρ. 6 Τήρηση οικονομικών καταστάσεων και βιβλίων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	Άρθρο 4 παρ. 13 Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και τήρηση βιβλίων κατά τα Δ.Λ.Π.
Άρθρο 8 Βιβλίο αποθήκης, παραγωγής κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών.	Άρθρο 4 παρ. 8 Τήρηση λ/σμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λ/σμοί 70 και 71) υπερβαίνουν τα 5 εκ. ευρώ ανά λ/σμό.
Άρθρο 9 παρ. 1 έως 3 Η έννοια του υποκαταστήματος και η τήρηση βιβλίων σε αυτό.	Άρθρο 4 παρ. 15 και 22 Τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος.

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 9 παρ. 4 έως 6 Εξαιρέσεις από την τήρηση βιβλίου υποκαταστήματος και η τήρηση όλων ή μερικών βιβλίων αυτού με διαφορετικό τρόπο, ύστερα από έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.	-
Άρθρο 10 παρ. 1 Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής	Άρθρο 5 παρ. 1δ Έκδοση δελτίου αποστολής επί ποσοτικής παραλαβής, χωρίς στοιχείο διακίνησης
Άρθρο 10 παρ. 2 Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή.	Άρθρο 3 παρ. 5 Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν την σύσταση του νομικού προσώπου
Άρθρο 10 παρ. 3 και 4 Τήρηση βιβλίου επενδύσεων τρίτης και δεύτερης κατηγορίας.	-
Άρθρο 10 παρ. 5 Τήρηση πρόσθετων βιβλίων	Άρθρο 4 παρ. 23 Παροχή ασφαλών πληροφοριών από ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (εκμεταλλευτές χώρου φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής κλπ) μέχρι 31.12.2013
Άρθρο 11 παρ. 1 και 2 Δελτίο Αποστολής. Πότε και από ποια πρόσωπα εκδίδεται.	Άρθρο 5 παρ. 1 έως 3 Δελτίο Αποστολής. Σε ποιες περιπτώσεις και από ποια πρόσωπα εκδίδεται.
Άρθρο 11 παρ. 3 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής	Άρθρο 5 παρ. 4 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής
Άρθρο 11 παρ. 5α έως η Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής	Άρθρο 5 παρ. 5α έως θ Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής
Άρθρο 11 παρ. 5η Επικαιρότητα Δελτίου Αποστολής	Άρθρο 5 παρ. 7 Επικαιρότητα Δελτίου Αποστολής
Άρθρο 11 παρ. 5η Βαρύτητα χρονικής διάρκειας Δελτίων Αποστολής	Άρθρο 5 παρ. 7 Βαρύτητα χρονικής διάρκειας Δελτίων Αποστολής
Άρθρο 12 Τιμολόγια και Εκκαθαρίσεις	Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών
Άρθρο 12 παρ. 1 Έκδοση Τιμολογίου για πώληση αγαθών για Ίδιο Λογαριασμό ή για Λογαριασμό Τρίτου και παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον επιτηδευματία.	Άρθρο 6 παρ. 1 Έκδοση Τιμολογίου για πώληση αγαθών για Ίδιο Λογαριασμό ή για Λογαριασμό Τρίτου και παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλον υπόχρεο.
Άρθρο 12 παρ. 2 Έκδοση τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών.	Άρθρο 6 παρ. 2 Έκδοση τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών.
Άρθρο 12 παρ. 3 Έκδοση τιμολογίου όταν ο επιτηδευματίας εισπράττει επιδοτήσεις, ενισχύσεις, αποζημιώσεις και επιστροφές φόρων.	Άρθρο 6 παρ. 3 Έκδοση τιμολογίου όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εισπράττει επιδοτήσεις, ενισχύσεις, κλπ.
Άρθρο 12 παρ. 4 Έκδοση τιμολογίου από τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.	Άρθρο 6 παρ. 4 Έκδοση τιμολογίου από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.
Άρθρο 12 παρ. 5 Έκδοση τιμολογίου από επιτηδευματία για αγορές ή υπηρεσίες από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο και αποστολή του πρωτοτύπου του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής στην Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου	Άρθρο 6 παρ. 5 Έκδοση τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για αγαθά που αγοράζουν κλπ. Σε περίπτωση άρνησης ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου γνωστοποίηση του γεγονότος αυτού στην Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου.

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 12 παρ. 6 Έκδοση Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου από επιτηδευματία για αγορά αγροτικών προϊόντων.	Άρθρο 6 παρ. 6 Έκδοση τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για αγαθά αγροτικών προϊόντων.
Άρθρο 12 παρ. 7 Έκδοση εκκαθάρισης για πωλήσεις ή παροχές υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου, περιεχόμενο αυτής.	Άρθρο 6 παρ. 7 Έκδοση εκκαθάρισης για πωλήσεις κλπ περιεχόμενο αυτής.
Άρθρο 12 παρ. 8 Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Έκδοση τιμολογίου από τον αντιπρόσωπο.	Άρθρο 6 παρ. 8 Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Έκδοση τιμολογίου από τον αντιπρόσωπο.
Άρθρο 12 παρ. 9 Περιεχόμενο τιμολογίου.	Άρθρο 6 παρ. 9 Περιεχόμενο τιμολογίου.
Άρθρο 12 παρ. 10 Έννοια πλήρων στοιχείων συμβαλλομένων.	Άρθρο 6 παρ. 10 Έννοια πλήρων στοιχείων συμβαλλομένων.
Άρθρο 12 παρ. 11 Έννοια πλήρων στοιχείων συναλλαγής.	Άρθρο 6 παρ. 11 Έννοια πλήρων στοιχείων συναλλαγής.
Άρθρο 12 παρ. 12 Περιεχόμενο τιμολογίου αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.	Άρθρο 6 παρ. 12 Περιεχόμενο τιμολογίου αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.
Άρθρο 12 παρ. 13 Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφές και εκπτώσεις.	Άρθρο 6 παρ. 13 Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για επιστροφές και εκπτώσεις.
Άρθρο 12 παρ. 14, 15, 17 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.	Άρθρο 6 παρ. 14, 15 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.
Άρθρο 12 παρ. 16 Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται τιμολόγιο.	Άρθρο 6 παρ. 16 Στοιχεία που εξομοιώνονται με τιμολόγια.
Άρθρο 13 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.	Άρθρο 7 Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.
Άρθρο 13 παρ. 1 Έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης, ή παροχής υπηρεσιών και έκδοση απόδειξη επιστροφής από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας.	Άρθρο 7 παρ. 1,2 Έκδοση απόδειξης λιανικής και έκδοση απόδειξης επιστροφής από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.
Άρθρο 13 παρ. 2 Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών.	Άρθρο 7 παρ. 3 Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής ή επιστροφής.
Άρθρο 13 παρ. 3 Χρόνος έκδοσης απόδειξης.	Άρθρο 7 παρ. 4 Χρόνος έκδοσης απόδειξης.
Άρθρο 13 παρ. 4 Εξαιρέσεις από την έκδοση αποδείξεων σε ορισμένες συναλλαγές. Αναγραφή του Α.Φ.Μ. σε ορισμένες περιπτώσεις.	Άρθρο 7 παρ. 5 Εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων σε ορισμένες συναλλαγές
Άρθρο 13α Ειδικά στοιχεία.	-
Άρθρο 14 Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης.	Άρθρο 8 παρ. 12 Έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης
Άρθρο 15 Αποδείξεις Δαπανών.	Άρθρο 8 παρ. 13 Απόδειξη Δαπάνης.
Άρθρο 16 Έγγραφα Μεταφοράς	Άρθρο 8 Έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών.
Άρθρο 16 παρ. 1 Έκδοση δελτίου αποστολής επί μεταφοράς αγαθών . Εξαιρέσεις.	Άρθρο 5 παρ. 8 Εξαιρέσεις υποχρέωσης έκδοσης δελτίου αποστολής
Άρθρο 16 παρ. 2, 3, 4 Μεταφορά Αγαθών.	Άρθρο 5 παρ. 6 Διακίνηση Αγαθών.

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 16 παρ. 5 Έκδοση Φορτωτικής.	Άρθρο 8 παρ. 1 Έκδοση Φορτωτικής.
Άρθρο 16 παρ. 6 Υποχρεώσεις μεταφορικού γραφείου ή διαμεταφορέα	Άρθρο 8 παρ. 2 Υποχρεώσεις μεταφορικού γραφείου ή διαμεταφορέα
Άρθρο 16 παρ. 7 Περιεχόμενο φορτωτικής.	Άρθρο 8 παρ. 3 Περιεχόμενο φορτωτικής.
Άρθρο 16 παρ. 8 Υποχρέωση έκδοσης φορτωτικής από τον μεταφορέα που μεταφέρει δικά του αγαθά. Εξαιρέση δημόσιων μεταφορικών επιχειρήσεων.	Άρθρο 8 παρ. 4 Έκδοση φορτωτικής από τον μεταφορέα και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του. Εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις.
Άρθρο 16 παρ. 9 Έκδοση διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτική επί μεταφοράς μικροδεμάτων κλπ	Άρθρο 8 παρ. 5 Δυνατότητα έκδοσης διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτικής.
Άρθρο 16 παρ. 10 Έκδοση διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς.	Άρθρο 8 παρ. 6 Περιπτώσεις έκδοσης διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς.
Άρθρο 16 παρ. 11 Έκδοση ισοδύναμων στοιχείων στις διεθνείς μεταφορές.	Άρθρο 8 παρ. 7 Έκδοση ισοδύναμων στοιχείων επί διεθνών μεταφορών.
Άρθρο 16 παρ. 12 Ανάθεση έκδοσης εγγράφων σε αντιπρόσωπο για θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές.	Άρθρο 8 παρ. 8 Ανάθεση έκδοσης εγγράφων σε αντιπρόσωπο για θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές.
Άρθρο 16 παρ. 13 Συγκεντρωτική φορτωτική και το περιεχόμενό της.	Άρθρο 8 παρ. 9 Συγκεντρωτική φορτωτική και το περιεχόμενό της.
Άρθρο 16 παρ. 14 Έννοια μεταφορά και φορτωτή.	Άρθρο 8 παρ. 10 Έννοια μεταφορά και φορτωτή.
Άρθρο 17 παρ. 1 Ενημέρωση βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας	Άρθρο 4 παρ. 18 Καταχώρηση – ενημέρωση βιβλίου εσόδων – εξόδων.
Άρθρο 17 παρ. 2 Ενημέρωση Γ' κατηγορίας βιβλίων.	Άρθρο 4 παρ. 12 Ενημέρωση διπλογραφικών βιβλίων.
Άρθρο 17 παρ. 3 Ενημέρωση βιβλίων πριν από την παραλαβή στοιχείων αγοράς αγαθών.	Άρθρο 4 παρ. 18 Ενημέρωση βιβλίων πριν από την παραλαβή στοιχείων αγοράς αγαθών.
Άρθρο 17 παρ. 4 Η μη ενημέρωση ή μη εκτύπωση των βιβλίων ισοδυναμεί με μη τήρησή τους.	Άρθρο 9 παρ. 7 Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων.
Άρθρο 17 παρ. 5 Χρόνος μεταφοράς δεδομένων των ιδιαίτερων βιβλίων του υποκαταστήματος στα βιβλία της έδρας.	Άρθρο 4 παρ. 15 Βιβλία υποκαταστήματος με εξηρητημένη λογιστική και βιβλία με αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Ενσωμάτωση με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας.
Άρθρο 17 παρ. 6 Παράταση προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων με γνωστοποίηση μέχρι πενήντα ημέρες και με έγκριση πέραν των πενήντα ημερών.	-
Άρθρο 17 παρ. 7 Χρόνος ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις.	Άρθρο 4 παρ. 12γ' Χρόνος ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις.
Άρθρο 17 παρ. 8 Χρόνος περάτωσης πράξεων και κλείσιμο ισολογισμού.	Άρθρο 4 παρ. 12δ' Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών και του κλεισίματος του ισολογισμού.

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 17 παρ. 9 Χρόνος ενημέρωσης του ημερολογίου μεταφοράς.	-
Άρθρο 17 παρ. 10 Χρόνος ενημέρωσης πρόσθετων βιβλίων.	-
Άρθρο 18 παρ. 1 Τρόπος καταχώρησης στα βιβλία και στα στοιχεία.	-
Άρθρο 18 παρ. 2 Τρόπος απόδειξης της συναλλαγής.	Άρθρο 10 παρ. 6 Τρόπος απόδειξης της συναλλαγής.
Άρθρο 18 παρ. 3 Τρόπος έκδοσης των στοιχείων.	-
Άρθρο 18 παρ. 4 Έκδοση φορολογικών στοιχείων σε περισσότερα αντίτυπα.	-
Άρθρο 18 παρ. 5-8 Περιεχόμενο στοιχείων και βιβλίων που τηρούνται σε κινητά φύλλα. Χρήση κωδικών αριθμών.	-
Άρθρο 18 παρ. 9 Βάρος απόδειξης της συναλλαγής.	Άρθρο 10 παρ. 8 Βάρος απόδειξης της συναλλαγής.
Άρθρο 18α παρ. 1 Εξασφάλιση έκδοσης τιμολογίου από τον ίδιο τον επιτηδευματία, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον.	Άρθρο 6 παρ. 1β' εδάφιο Εξασφάλιση έκδοσης τιμολογίου από τον ίδιο τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον.
Άρθρο 18α παρ. 2 Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία.	Άρθρο 8 παρ. 10 Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.
Άρθρο 18α παρ. 3 Υποχρεωτική αναγραφή ενδείξεων στο τιμολόγιο.	Άρθρο 4 παρ. 18 Υποχρεωτική αναγραφή ενδείξεων στο τιμολόγιο.
Άρθρο 18α παρ. 9-15 Αποθήκευση τιμολογίων και πληροφοριών.	Άρθρο 9 παρ. 4 Αποθήκευση τιμολογίων και πληροφοριών.
Άρθρο 18α παρ. 16 Στοιχεία που έχουν θέση τιμολογίου	Άρθρο 6 παρ. 18 Στοιχεία που έχουν θέση τιμολογίου
Άρθρο 18α παρ. 17, 18 Κυρώσεις για παραβάσεις που αφορούν τα τιμολόγια και επιβολή ειδικών όρων έκδοσης αυτών με υπουργική απόφαση.	-
Άρθρο 19 παρ. 1-3 Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων	Άρθρο 9 παρ. 1 Θεώρηση στοιχείων μέχρι 31.12.2013
Άρθρο 19 παρ. 4 Συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων και στοιχείων	Άρθρο 2 παρ. 6 Συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων και στοιχείων
Άρθρο 20 Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.	Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών.
Άρθρο 20 παρ. 1 α' Χρόνος υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση. Εξαιρέσεις από αυτές συναλλαγών που δεν υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ενός εκάστου στοιχείου.	Άρθρο 10 παρ. 4 Χρόνος και τρόπος υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση.
Άρθρο 20 παρ. 3 Περιεχόμενο καταστάσεων που υποβάλλονται για διασταύρωση.	Άρθρο 10 παρ. 3 Περιεχόμενο καταστάσεων που υποβάλλονται για διασταύρωση. Περιεχόμενο καταστάσεων για διασταύρωση. Εξαίρεση συναλλαγών αξίας μέχρι 300 ευρώ ενός εκάστου στοιχείου.

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 20 παρ. 4 Υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων.	Άρθρο 10 παρ. 1 Υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση από αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ
Άρθρο 20 παρ. 5 Ποιοι δεν υποχρεούνται στην υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση.	Άρθρο 10 παρ. 5 Ποιοι δεν υποχρεούνται στην υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση.
Άρθρο 20 παρ. 6 Υποβολή ισοζυγίου λογαριασμών επιτηδευματία τρίτης κατηγορίας.	-
Άρθρο 20 παρ. 7 Υποβολή κατάστασης για διασταύρωση από επιτηδευματίες εμπορίας πετρελαίου	-
Άρθρο 21 παρ. 1 Τρόπος τήρησης και διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.	Άρθρο 9 παρ. 2, 3 Τήρηση βιβλίων και φύλαξη στοιχείων
Άρθρο 21 παρ. 2 Χρόνος διατήρησης βιβλίων και στοιχείων.	Άρθρο 9 παρ. 5 Χρόνος διατήρησης βιβλίων και στοιχείων
Άρθρο 22 Γενικά περί Μηχανογράφησης	-
Άρθρο 23 παρ. 1β' Υποχρεώσεις επιτηδευματία που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.	Άρθρο 2 παρ. 8 Υποχρεώσεις χρήστη ηλεκτρονικού υπολογιστή για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων
Άρθρο 23 παρ. 2 Δυνατότητες που πρέπει να έχει το λογισμικό	-
Άρθρο 24 παρ. 1, 6 Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας.	Άρθρο 4 παρ. 12 Ενημέρωση διπλογραφικών βιβλίων.
Άρθρο 25 παρ. 4 Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις που εκδίδονται από τράπεζες, και έχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές.	Άρθρο 2 παρ. 4 Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις που εκδίδονται από τράπεζες, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές.
Άρθρο 25 παρ. 5 Περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού. Έκδοση στοιχείων από χειρόγραφα στελέχη. Υποβολή γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. και παράταση προθεσμίας εκτύπωσης ή ενημέρωσης των βιβλίων.	Άρθρο 2 παρ. 7 Βλάβη μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού. Παράταση προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων.
Άρθρο 26 Διαχειριστική περίοδος.	-
Άρθρο 27 παρ. 1 Τήρηση βιβλίου απογραφών.	Άρθρο 4 παρ. 10.2 Τήρηση βιβλίου απογραφών.
Άρθρο 27 παρ. 2 Σύνταξη απογραφής έναρξη για πρώτη φορά.	-

ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)	ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)
Άρθρο 27 παρ. 3 Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών, Ποσοτική καταμέτρηση αποθεμάτων και καταγραφή τους στο βιβλίο ή σε καταστάσεις	Άρθρο 4 παρ. 10.2α' Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών
Άρθρο 27 παρ. 4 Τρόπος απογραφής πάγιων περιουσιακών στοιχείων.	Άρθρο 4 παρ. 10.2β' Τρόπος απογραφής πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
Άρθρο 27 παρ. 5 Τρόπος απογραφής επίπλων και σκευών	Άρθρο 4 παρ. 10.2β' Τρόπος απογραφής επίπλων και σκευών
Άρθρο 27 παρ. 6 Τρόπος απογραφής λοιπών περιουσιακών στοιχείων.	Άρθρο 4 παρ. 10.2γ' Απογραφή λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Τρόπος απογραφής μετοχών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων.
Άρθρο 27 παρ. 7 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων κυριότητας άλλου επιτηδευματία.	Άρθρο 4 παρ. 10.2δ' Απογραφή αποθεμάτων κυριότητας άλλου
Άρθρο 28 παρ. 2 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.	Άρθρο 4 παρ. 10.2 Αποτίμηση αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
Άρθρο 29 παρ. 1 Σύνταξη ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.	Άρθρο 4 παρ. 10.2ε' Σύνταξη ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
Άρθρο 31 Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων.	-
Άρθρο 32 - 34 - Κυρώσεις	- Κυρώσεις Φορολογικό Ποινολόγιο Ν. 2523/1997
Άρθρο 35 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις.	- Φορολογικό Ποινολόγιο Ν. 2523/1997
Άρθρο 36 παρ. 2, 8 Δικαιώματα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.	Άρθρο 11 παρ. 1, 2 Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής. Δικαιώματα Οικονομικού Επιθεωρητή και Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Άρθρο 36 παρ. 1, 3, 4, 6, 7, 9 Έλεγχος βιβλίων και στοιχείων. Κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων. Παράδοση σημειώματος ελέγχου για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο.	-
Άρθρο 36 Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων.	Αντίστοιχο άρθρο δεν υπάρχει. Όμως, εφόσον με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ διατηρούνται οι σχετικές υποχρεώσεις, εξακολουθούν να ισχύουν οι αποφάσεις της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 14 παρ. 4 του ΚΦΑΣ).

2.5 Πίνακας με την αντιστοίχιση των άρθρων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) με τα άρθρα του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ)

ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)	ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)
Άρθρο 1 παρ. 1, 2 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών	Άρθρο 2 παρ. 1 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.
Άρθρο 2 παρ. 2 Γλώσσα τήρησης βιβλίων και στοιχείων.	Άρθρο 2 παρ. 6 Γλώσσα τήρησης βιβλίων και στοιχείων.
Άρθρο 2 παρ. 3 Αποδεικτικά εγγραφή στα βιβλία.	Άρθρο 18 παρ. 2 Τρόπος απόδειξης της συναλλαγής.
Άρθρο 2 παρ. 4 Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις που εκδίδονται από τράπεζες, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων.	Άρθρο 25 παρ. 4 Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις που εκδίδονται από τράπεζες, και έχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληψιών που αναφέρονται σε αυτές.
Άρθρο 2 παρ. 5 Έννοια ηλεκτρονικού τιμολογίου.	Άρθρο 18α παρ. 5 και 7 Τα τιμολόγια είναι δυνατών να αποστέλλονται με ηλεκτρονικά μέσα. Διαβίβαση τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα.
Άρθρο 2 παρ. 6 Συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων και στοιχείων	Άρθρο 19 παρ. 4 Συγχώνευση ή συνένωση βιβλίων και στοιχείων
Άρθρο 2 παρ. 7 Βλάβη μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού. Παράταση προθεσμίας ενημέρωσης.	Άρθρο 25 παρ. 5 Περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού. Έκδοση στοιχείων από χειρόγραφα στελέχη. Υποβολή γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. και παράταση προθεσμίας εκτύπωσης ή ενημέρωσης των βιβλίων.
Άρθρο 2 παρ. 8 Υποχρεώσεις χρηστών λογισμικού.	Άρθρο 23 παρ. 1β' Υποχρεώσεις επιτηδευματία που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.
Άρθρο 3 παρ. 1 Υποχρεώσεις Δημοσίου κλπ μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη στοιχείων.	Άρθρο 2 παρ. 3 Υποχρεώσεις Δημοσίου κλπ μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη στοιχείων.
Άρθρο 3 παρ. 2 Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών	Άρθρο 2 παρ. 1 Ποιοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.
Άρθρο 3 παρ. 3 Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (αποδείξεων).	Άρθρο 2 παρ. 5 Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (αποδείξεων).
Άρθρο 3 παρ. 4 Δικαιώματα και υποχρεώσεις μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.	Άρθρο 4 παρ. 9 Δικαιώματα και υποχρεώσεις νέας εταιρίας επί μετασχηματισμού επιχειρήσεων.
Άρθρο 3 παρ. 5 Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης	Άρθρο 10 παρ. 2 Καταχώρηση εξόδων πρώτης εγκατάστασης σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή.
Άρθρο 4 παρ. 1 Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων.	Άρθρο 4 παρ. 1 Ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.
Άρθρο 4 παρ. 2 Υποχρεωτική τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.	Άρθρο 4 παρ. 2 Υποχρεωτική τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ)
Άρθρο 4 παρ. 3 Ένταξη σε απλογραφικά βιβλία.	Άρθρο 4 παρ. 3 Ένταξη Β' κατηγορίας βιβλίων
Άρθρο 4 παρ. 4, 5 Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα.	Άρθρο 4 παρ. 5 και 7 Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα.

ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)	ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)
Άρθρο 4 παρ. 6 Τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας.	Άρθρο 4 παρ. 8 Τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας
Άρθρο 4 παρ. 7 Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων	Άρθρο 7 παρ. 1 Τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.
Άρθρο 4 παρ. 8 Υποχρεωτική εφαρμογή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.	Άρθρο 7 παρ. 2 Υποχρέωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.
Άρθρο 4 παρ. 10. 1 Τήρηση μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων.	Άρθρο 7 παρ. 2 Τήρηση μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων.
Άρθρο 4 παρ. 10. 2 Τήρηση βιβλίου απογραφών.	Άρθρο 27 παρ. 1 Τήρηση βιβλίου απογραφών.
Άρθρο 4 παρ. 11 Τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου.	-
Άρθρο 4 παρ. 12 Ενημέρωση διπλογραφικών βιβλίων	Άρθρο 17 παρ. 2 Ενημέρωση Γ' κατηγορίας βιβλίων.
Άρθρο 4 παρ. 13, 14 Τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.	Άρθρο 7 παρ. 6, 7 Τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
Άρθρο 4 παρ. 15 Βιβλία υποκαταστήματος. Μεταφορά δεδομένων στην έδρα.	Άρθρο 9 και Άρθρο 17 παρ. 5 Βιβλία υποκαταστήματος. Μεταφορά δεδομένων στην έδρα.
Άρθρο 4 παρ. 16 Τήρηση απλογραφικών βιβλίων.	Άρθρο 6 παρ. 1 και 6 Βιβλία Β' κατηγορίας. Τήρηση βιβλίου απογραφών επιτηδευματία της Β' κατηγορίας.
Άρθρο 4 παρ. 17 Καταχώρηση πράξεων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.	Άρθρο 6 Βιβλία Β' κατηγορίας
Άρθρο 4 παρ. 18, 19 Καταχώρηση - ενημέρωση βιβλίου εσόδων – εξόδων.	Άρθρο 6 παρ. 4, 5 Καταχώρηση πράξεων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων. Καταχώρηση και Ανάλυση ακαθάριστων Εσόδων κατά την λήξη της Διαχειριστικής περιόδου.
Άρθρο 4 παρ. 20, 21 Βιβλίο απογραφών απλογραφικών βιβλίων. Καταχώρηση πράξεων – ενημέρωση.	Άρθρο 6 παρ. 6 Τήρηση βιβλίου απογραφών επιτηδευματία της Β' κατηγορίας.
Άρθρο 4 παρ. 22 Τήρηση βιβλίων υποκαταστήματος	Άρθρο 9 Βιβλία υποκαταστήματος.
Άρθρο 4 παρ. 23 Παροχή ασφαλών πληροφοριών από ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών μέχρι 31.12.2012	Άρθρο 10 παρ. 5 Τήρηση πρόσθετων βιβλίων
Άρθρο 5 παρ. 1, 2, 3 Υπόχρεοι σε έκδοση δελτίου αποστολής.	Άρθρο 11 παρ. 1 και 2 Δελτίο Αποστολής. Πότε και από ποια πρόσωπα εκδίδεται.
Άρθρο 5 παρ. 4 Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής.	Άρθρο 11 παρ. 3 Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής
Άρθρο 5 παρ. 5 Περιεχόμενο δελτίου αποστολής	Άρθρο 11 παρ. 5 Περιεχόμενο Δελτίου Αποστολής
Άρθρο 5 παρ. 6 Συνοδευτικά έγγραφα μεταφοράς.	Άρθρο 11 παρ. 1 και Άρθρο 16 Συνοδευτικά στοιχεία μεταφοράς
Άρθρο 5 παρ. 7 Επικαιρότητα δελτίου αποστολής και βάρος απόδειξης χρονικής διάρκειας.	Άρθρο 11 παρ. 5 Περιεχόμενο, επικαιρότητα και βάρος απόδειξης χρονικής διάρκειας δελτίου αποστολής
Άρθρο 5 παρ. 8 Περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν απαιτείται έκδοση δελτίου αποστολής.	Άρθρο 11 παρ. 1γ' και Άρθρο 16 παρ. 1 Μη έκδοση Δελτίου Αποστολής.

ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)	ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)
Άρθρο 6 παρ. 1 Τιμολόγηση συναλλαγών.	Άρθρο 12 παρ. 1 Έκδοση Τιμολογίου για πώληση αγαθών για Ίδιο Λογαριασμό ή για Λογαριασμό Τρίτου και παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον επιτηδευματία.
Άρθρο 6 παρ. 2 Έκδοση τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις και υπηρεσίες.	Άρθρο 12 παρ. 2 Έκδοση τιμολογίου για επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις και παροχές υπηρεσιών.
Άρθρο 6 παρ. 3 Έκδοση τιμολογίου όταν ο υπόχρεος εισπράττει επιδοτήσεις, αποζημιώσεις και επιστροφές εισφορών και φόρων.	Άρθρο 12 παρ. 3 Έκδοση τιμολογίου όταν ο επιτηδευματίας εισπράττει επιδοτήσεις, ενισχύσεις, αποζημιώσεις και επιστροφές φόρων.
Άρθρο 6 παρ. 4 Έκδοση τιμολογίου από το Δημόσιο και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.	Άρθρο 12 παρ. 4 Έκδοση τιμολογίου από τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.(από το Δημόσιο και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).
Άρθρο 6 παρ. 5 Έκδοση τιμολογίου στη περίπτωση άρνησης από υπόχρεο ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου.	Άρθρο 12 παρ. 5 Έκδοση τιμολογίου από επιτηδευματία για αγορές ή υπηρεσίες από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο και αποστολή του πρωτοτύπου του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής στην Δ.Ο.Υ του αντισυμβαλλόμενου
Άρθρο 6 παρ. 6 Έκδοση τιμολογίου επί αγοράς αγροτικών προϊόντων από αγρότες.	Άρθρο 12 παρ. 6 Έκδοση Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου από επιτηδευματία για αγορά αγροτικών προϊόντων.
Άρθρο 6 παρ. 7 Έκδοση και περιεχόμενο εκκαθάρισης.	Άρθρο 12 παρ. 7 Εκκαθάριση, έκδοση και περιεχόμενό της.
Άρθρο 6 παρ. 8 Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων.	Άρθρο 12 παρ. 8 Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων.
Άρθρο 6 παρ. 9 Περιεχόμενο τιμολογίου	Άρθρο 12 παρ. 9 Τιμολόγιο και περιεχόμενό του.
Άρθρο 6 παρ. 10 - 11 Πλήρη στοιχεία συμβαλλομένων και συναλλαγής.	Άρθρο 12 παρ. 10, 11 Πλήρη στοιχεία συμβαλλομένων και συναλλαγής.
Άρθρο 6 παρ. 12 Έκδοση τιμολογίου αντιπρόσωπου οίκου εξωτερικού.	Άρθρο 12 παρ. 12 Έκδοση τιμολογίου αντιπρόσωπου οίκου εξωτερικού και περιεχόμενό του.
Άρθρο 6 παρ. 13 Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου και περιεχόμενό του	Άρθρο 12 παρ. 13 Πιστωτικό τιμολόγιο και περιεχόμενό του.
Άρθρο 6 παρ. 13, 15 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.	Άρθρο 12 παρ. 14, 15, 17 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.
Άρθρο 6 παρ. 16 Στοιχεία εξομοιούμενα με τιμολόγια.	Άρθρο 12 παρ. 16 Σε ποιες περιπτώσεις δεν εκδίδεται τιμολόγιο.
Άρθρο 6 παρ. 17 Έκδοση τιμολογίου εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου.	Άρθρο 18α παρ. 2 Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του επιτηδευματία.
Άρθρο 6 παρ. 18 Στοιχεία επέχοντα θέση τιμολογίου.	Άρθρο 18α παρ. 16 Στοιχεία που έχουν θέση τιμολογίου.
Άρθρο 7 παρ. 1, 2 Έκδοση απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης συναλλαγής.	Άρθρο 13 παρ. 1 Έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης, ή παροχής υπηρεσιών και έκδοση απόδειξη επιστροφής από τον επιτηδευματία.
Άρθρο 7 παρ. 3 Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής συναλλαγής ή επιστροφής.	Άρθρο 13 παρ. 2 Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών.

ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)	ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)
Άρθρο 7 παρ. 4 Χρόνος έκδοσης αποδείξεων.	Άρθρο 13 παρ. 3 Χρόνος έκδοσης απόδειξης.
Άρθρο 7 παρ. 5 Εξαίρεσεις από την έκδοση αποδείξεων.	Άρθρο 13 παρ. 4 Εξαίρεσεις από την έκδοση αποδείξεων σε ορισμένες συναλλαγές και αναγραφή του Α.Φ.Μ. σε αυτές.
Άρθρο 7 παρ. 6 Έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων από τρίτο.	
Άρθρο 8 παρ. 1 Έκδοση φορτωτικής.	Άρθρο 16 παρ. 5 Έκδοση Φορτωτικής.
Άρθρο 8 παρ. 2 Υποχρεώσεις γραφείου μεταφορών ή διαμεταφορέα.	Άρθρο 16 παρ. 6 Υποχρεώσεις γραφείου μεταφορών ή διαμεταφορέα
Άρθρο 8 παρ. 3 Περιεχόμενο φορτωτικής.	Άρθρο 16 παρ. 7 Περιεχόμενο φορτωτικής.
Άρθρο 8 παρ. 4 Έκδοση φορτωτικής από μεταφορέα που μεταφέρει δικά του αγαθά. Εξαιρέση δημόσιων μεταφορικών επιχειρήσεων.	Άρθρο 16 παρ. 8 Έκδοση φορτωτικής από μεταφορέα που μεταφέρει δικά του αγαθά. Εξαιρέση δημόσιων μεταφορικών επιχειρήσεων.
Άρθρο 8 παρ. 5 Έκδοση διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτικής.	Άρθρο 16 παρ. 9 Έκδοση διπλότυπης απόδειξης αντί φορτωτική επί μεταφοράς μικροδεμάτων κλπ
Άρθρο 8 παρ. 6 Έκδοση διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς και το περιεχόμενό του.	Άρθρο 16 παρ. 10 Έκδοση διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς και περιεχόμενό του.
Άρθρο 8 παρ. 7 Έκδοση στοιχείων για διεθνείς μεταφορές.	Άρθρο 16 παρ. 11 Έκδοση ισοδύναμων στοιχείων στις διεθνείς μεταφορές.
Άρθρο 8 παρ. 8 Ανάθεση έκδοσης εγγράφων σε αντιπρόσωπο για θαλάσσιες ή εναέρια μεταφορές.	Άρθρο 16 παρ. 12 Ανάθεση έκδοσης εγγράφων σε αντιπρόσωπο για θαλάσσιες ή εναέρια μεταφορές.
Άρθρο 8 παρ. 9 Συγκεντρωτική φορτωτική και έκδοσή της.	Άρθρο 16 παρ. 13 Συγκεντρωτική φορτωτική και το περιεχόμενό της.
Άρθρο 8 παρ. 10 Ορισμοί μεταφορέα και φορτωτής.	Άρθρο 16 παρ. 14 Ορισμοί μεταφορέα και φορτωτής.
Άρθρο 8 παρ. 11 Ημερολόγιο μεταφοράς.	(Κατάργηση του άρθρου 16 παρ.2 με το άρθρο 9 παρ. 19 του Ν.2753/1999)
Άρθρο 8 παρ. 12 Απόδειξη αυτοπαράδοσης και έκδοσή της.	Άρθρο 14 Απόδειξη αυτοπαράδοσης και έκδοσή της.
Άρθρο 8 παρ. 13 Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης, έκδοση και περιεχόμενό της.	Άρθρο 15 Αποδείξεις δαπανών.
Άρθρο 9 παρ. 1 Θεώρηση στοιχείων έως 31.12.2013	Άρθρο 19 παρ 1β Θεώρηση στοιχείων.
Άρθρο 9 παρ. 2 Τήρηση – φύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και παρουσίαση αυτών στον φορολογικό έλεγχο.	Άρθρο 21 παρ. 1 Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων και φύλαξη αυτών.
Άρθρο 9 παρ. 3 Τόπος φύλαξης βιβλίων και στοιχείων.	Άρθρο 21 παρ. 1 Τόπος φύλαξης βιβλίων και στοιχείων.
Άρθρο 9 παρ. 4 Τόπος και τρόπος φύλαξης τιμολογίων.	Άρθρο 18α
Άρθρο 9 παρ. 5 Χρόνος διατήρησης βιβλίων και στοιχείων.	Άρθρο 21 παρ. 2 Χρόνος διατήρησης βιβλίων και στοιχείων.

ΑΡΘΡΑ Ν.4093 (ΚΦΑΣ)	ΑΡΘΡΑ Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)
Άρθρο 9 παρ. 6 Φύλαξη φορολογικών στοιχείων σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή.	Άρθρο 21 παρ. 3 Φύλαξη φορολογικών στοιχείων σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή.
Άρθρο 9 παρ. 7 Μηχανογραφική ενημέρωση αθεώρητων βιβλίων και προϋποθέσεις .	Άρθρο 17 παρ. 4 και άρθρο 24 παρ. 1γ Δυνατότητα μη εκτύπωσης ορισμένων βιβλίων, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.
Άρθρο 10 παρ. 1, 2 Υποχρέωση υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.	Άρθρο 20 παρ. 1, 2 Υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.
Άρθρο 10 παρ. 3 Περιεχόμενο καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.	Άρθρο 20 παρ. 3 Περιεχόμενο καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.
Άρθρο 10 παρ. 4 Χρόνος και τρόπος υποβολής καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.	Άρθρο 20 παρ. 1α, 2 Υποβολή φορολογικών καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.
Άρθρο 10 παρ. 5 Εξαιρέσεις από την υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.	Άρθρο 20 παρ. 5 Ποιοι δεν υποχρεούνται στην υποβολή καταστάσεων για διασταύρωση στοιχείων.
Άρθρο 10 παρ. 6 Τρόπος απόδειξης συναλλαγής αξίας 3.000,00€ και πάνω.	Άρθρο 18 παρ. 2 Τρόπος απόδειξης συναλλαγής αξίας 3.000,00€ και πάνω.
Άρθρο 10 παρ. 7 Αναγραφή Α.Φ.Μ. στα παραστατικά που εκδίδονται από τις Τράπεζες άνω των 12.000,00€ και στις εκδιδόμενες επιταγές ανεξαρτήτως ποσού.	Άρθρο 13 παρ. 4 Αναγραφή Α.Φ.Μ. στα παραστατικά που εκδίδονται από τις Τράπεζες άνω των 12.000,00€ και στις εκδιδόμενες επιταγές ανεξαρτήτως ποσού για εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών.
Άρθρο 10 παρ. 8 Επιβεβαίωση στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου και βάρος απόδειξης της συναλλαγής.	Άρθρο 18 παρ. 9 Επιβεβαίωση στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου και βάρος απόδειξης της συναλλαγής.
Άρθρο 11 παρ. 1 Φορολογική Αρχή και οι εξουσίες της.	Άρθρο 36 παρ. 2 Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.
Άρθρο 11 παρ. 2 Εξουσίες προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Άρνηση θεώρησης στοιχείων.	Άρθρο 36 παρ. 8 Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Άρνηση θεώρησης στοιχείων.
Άρθρο 12 Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών.	Άρθρο 38 Δικαιώματα Υπουργού Οικονομικών.
Άρθρο 13 Έναρξη ισχύος.	Άρθρο 40 Έναρξη ισχύος.
Άρθρο 14 Μεταβατικές Διατάξεις	Άρθρο 39 Διαφορετικό το περιεχόμενο των μεταβατικών διατάξεων.

Οι ενότητες **2.4** και **2.5** κρίθηκαν απαραίτητες για την ολοκλήρωση της ανάλυσης των διαφορών μεταξύ των δύο πλαισίων, έτσι ώστε ο αναγνώστης να έχει μία συνοπτική κατάσταση τόσο των κοινών σημείων όσο και των διαφορών. Οι πίνακες είναι από το βιβλίο «Χρήστος Ν. Τότσης (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις Πάμισος»

2.6 Παραδείγματα⁵

Πρακτική εφαρμογή Αποθήκης Εμπορικής Εταιρείας

Οι εμπορικές εταιρείες υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο αποθήκης μόνο για τον λογαριασμό 20 «Εμπορεύματα» και προαιρετικά για τα υπόλοιπα αποθέματά τους.

Ετήσια κίνηση βιβλίου αποθήκης 1/1/2013 – 31/12/2013

Υπόδειγμα μερίδας Εμπορεύματος

Στοιχεία είδους: 20.00.02 – Συναγερμοί

Ημερ/νία	Παρασ/κό	Αιτιολογία Κίνησης	ΤΤ/Κ	Απογρ. & Εισ. Ποσ.	Κόστος Απογρ. & Εισαγ.	Εξαγ. Ποσοτ.	Αξία Πωλ.	Κόστος Πωλ.	Μικτό Απ/σμα	Υπόλ/πο Ποσ.
1/1/2013		Απογραφή	110	20	2.000.000					
10/2/2013	Τ.Π.Δ.Α.85	Πώληση	999			110	1.500.000	1.300.000	200.000	10
20/4/2013	Τ.Π.Δ.Α220	Αγορά από Προκοπίου	111	10	1.500.000					20
1/6/2013	Τ.Π.Δ.Α86	Πώληση	999			220	5.000.000	2.600.000	2.400.000	0
15/10/2013	Τ.Π.Δ.Α280	Αγορά από Μάχλη	110	20	3.000.000					20
31/12/2013	Τ.Π.Δ.Α87	Πώληση	999			115	2.500.000	1.950.000	550.000	5
Σε μεταφορά				50	6.500.000	445	9.000.000	5.850.000	3.150.000	5

$$\begin{array}{r} \text{Μέσο σταθμικό Κόστος έτους : } 6.500.000 \\ \hline 50 \\ \hline = 130.000 \text{ €} \end{array}$$

Αξία Υπολοίπου: 650.000

Τύποι Κινήσεων Αποθήκης

10 = Απογραφή, 11 = Αγορά και 99 = Πώληση

⁵ Τα παραδείγματα βρέθηκαν από την διαδικτυακή πηγή www.taxheaven.gr

Στο πλαίσιο του Κ.Φ.Α.Σ. το κόστος πωληθέντων είμαστε υποχρεωμένοι να το προσδιορίζουμε μία φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και μέχρι την υποβολή της φορολογικής δήλωσης και το μικτό αποτέλεσμα θα μπορούσε να μην υφίσταται στο Βιβλίο αποθήκης.

Βέβαια οι οργανωμένες επιχειρήσεις είναι αδιανόητο να μην προσδιορίσουν σε μηνιαία ή το πολύ σε τριμηνιαία βάση τα αποτελέσματα.

Πρακτική εφαρμογή σχετικά με τα Στοιχεία Κ.Φ.Α.Σ. τριγωνικής συναλλαγής

Επιχείρηση (Α) παράγει –διακινεί – τιμολογεί σκυρόδεμα σε πελάτη της (Β). Σε τριγωνική παράγωγη – παράδοση σκυροδέματος από την επιχείρηση (Γ) στον πελάτη (Β). Ερωτάται: Ι) Ποιά στοιχεία του Κ.Β.Σ. θα πρέπει να έκδοση η (Γ) κατά την διακίνηση και τι θα πρέπει να αναγράφεται σε αυτά αν η μεταφορά γίνεται: 1) με μεταφορικά μέσα της (Α), 2) με μεταφορικά μέσα της (Γ) ΙΙ) με ποια διαδικασία και βάση ποιων στοιχείων του Κ.Β.Σ. θα τιμολογήσει η (Α) στον πελάτη της (Β) το σκυρόδεμα και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις τριγωνικής παράδοσης.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η δυνατότητα πραγματοποίησης τριγωνικών συναλλαγών προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. όπως και του Κ.Φ.Α.Σ. που τον αντικατέστησε από την 1/1/2013. Στην πιο κλασική και διαδεδομένη μορφή της η τριγωνική συναλλαγή αφορά την πώληση αγαθών από μία εταιρεία Α σε ένα πελάτη Β, τα οποία αγαθά αποστέλλονται από μία εταιρεία Γ. Στην περίπτωση αυτή συντελείται διπλή πώληση. Η εταιρεία Γ πωλεί τα αγαθά στην εταιρεία Α και αυτή με τη σειρά της πωλεί τα ίδια αγαθά στον πελάτη Β. Οι υποχρεώσεις βάσει του Κ.Φ.Α.Σ. που απορρέουν για κάθε ένα από τους εμπλεκόμενους είναι οι εξής:

Για την εταιρεία Α:

Θα πρέπει αφού δώσει εντολή στην εταιρεία Γ να παραδώσει τα αγαθά στον Β, να λάβει από αυτή αντίγραφο του δελτίου αποστολής (δεδομένου ότι το πρωτότυπο θα

συνοδεύει τα αγαθά) και στη συνέχεια να λάβει το πρωτότυπο τιμολόγιο επίσης από την εταιρεία Γ.

Να εκδώσει με αναγραφόμενο ως δικαιολογητικό το Δ.Α. της Γ, τιμολόγιο πώλησης ή απόδειξη λιανικής συναλλαγής κατά περίπτωση προς τον Β.

Για την εταιρεία Γ:

Θα εκδώσει Δελτίο Αποστολής προς την εταιρεία Α (πελάτης) με τόπο παράδοσης την εγκατάσταση του Β. Ένα αντίγραφο του Δ.Α. (πρωτότυπο – συνοδευτικό) θα παραδοθεί στον Β και ένα αντίγραφο στον Α. Στο δελτίο αποστολής θα αναγράφονται όλα τα προβλεπόμενα από τις κείμενες διατάξεις στοιχεία και μεταξύ αυτών και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που εκτελεί την μεταφορά. Το μεταφορικό μέσο μπορεί να είναι της ίδιας ή της εταιρείας Α, αφού στην πρώτη περίπτωση το κόστος μεταφοράς εννοείται ότι έχει επιβαρύνει την τιμή πώλησης των αγαθών. Σκόπιμο είναι, επίσης, επί του δελτίου αποστολής να αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία τόσο του εντολέα (εταιρεία Α), όσο και του παραλήπτη (εταιρεία Β).

Θα εκδώσει τιμολόγιο πώλησης προς την Α με αναγραφόμενο δικαιολογητικό το παραπάνω Δελτίο Αποστολής.

Για τον Β:

Θα λάβει το Δελτίο Αποστολής της Γ για λογαριασμό της Α και το τιμολόγιο πώλησης ή Α.Λ.Σ. κατά περίπτωση της Α.

Πρακτική εφαρμογή Πώλησης Εμπορευμάτων κάτω από το κόστος

Μπορεί μια εταιρεία να πωλήσει εμπορεύματα κάτω από το κόστος; (παλαιά είδη στην αποθήκη). Όταν λέμε κόστος θεωρούμε το κόστος του τιμολογίου ή το κόστος της αποτίμησης στο τέλος της χρήσης από εμάς; Πώς το χειριζόμαστε ορθά αυτό το θέμα;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ο καταργηθείς ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) στο άρθρο 28, όριζε ότι, τα αποθέματα, (εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα), αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Εάν η τελευταία αυτή τιμή, δηλαδή της πιθανής αγοράς τους, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Ως καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τον ορισμό του Ε.Γ.Λ.Σ., ο οποίος υιοθετήθηκε από τον Κ.Β.Σ., είναι η τιμή πώλησης του αποθέματος, που υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησης. Με απλά λόγια, είναι η τιμή που η επιχείρηση θα «βρει» στην αγορά, κατά την πώληση του προϊόντος ή εμπορεύματος, η οποία ενδέχεται (όπως αναφέρεται στο ερώτημα) να είναι κάτω του κόστους παραγωγής ή κτήσης. Στην πράξη, ασφαλώς πρέπει να αποδεικνύεται η παλαιότητα και η απαξίωση των αποθεμάτων αυτών, ώστε να δικαιολογείται η αποτίμηση, ή η πώλησή τους, σε χαμηλότερη τιμή, δεδομένου ότι τόσο κατά την αποτίμηση (στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία), όσο και κατά την πώληση (κάτω από το κόστος), θα επηρεασθεί το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος, προς όφελος της επιχείρησης. Σημειώνουμε ότι τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα, τα ελαττωματικά προϊόντα, αλλά και τα συμπαράγωγα, αποτιμώνται και αυτά, σύμφωνα με όσα ορίζονται από το Γ.Λ.Σ. (ΠΔ 1123/1980).

Με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), η αποτίμηση των αποθεμάτων δεν θα μπορούσε να διενεργείται με άλλον τρόπο, εκτός από τα οριζόμενα στο Γ.Λ.Σ. Έτσι λοιπόν, στην παρ. 10 του άρθρου 4, αναφέρεται ότι για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από το Γ.Λ.Σ. (με την επιφύλαξη των διατάξεων του ΚΝ 2190/1920, για τις ΑΕ). Συνεπώς, για την αποτίμηση των αποθεμάτων κατά την απογραφή, ισχύουν αυτά που εφαρμόζονταν και κατά τον Κ.Β.Σ..

Σε ότι αφορά το τελευταίο ερώτημά , θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι το κόστος κτήσης ενός εμπορεύματος, εξαρτάται από την τιμολογιακή του τιμή και σε κάθε περίπτωση, από την μέση τιμή αγοράς, αναλόγως προς την εφαρμοζόμενη μέθοδο αποτίμησης. Αν δηλαδή υποθέσουμε ότι κατά την διάρκεια ενός μήνα πραγματοποιηθούν τρεις αγορές του είδους «Α», ως εξής:

1.	100 τεμάχια χ 10 ευρώ	1.000
2.	200 τεμάχια χ 11 ευρώ	2.200
3.	50 τεμάχια χ 12 ευρώ	600
	Σύνολο :350	3.800

ενώ η μέθοδος αποτίμησης είναι η Μέση Σταθμική Τιμή (ΜΣΤ), τότε το μέσο κόστος κτήσης είναι: $3.800 / 350 = 10,86$ ευρώ. Συνεπώς, αν πωληθούν πχ 200 τεμάχια προς 14 ευρώ, θα αφαιρεθεί ως κόστος πωληθέντων: $200 \text{ τεμάχια} \times 10,86 = 2.172,00$ ευρώ.

Ωστόσο, αυτός ο υπολογισμός κατά την διάρκεια της χρήσης δίνει μόνο πληροφοριακό αποτέλεσμα, αφού η τελική διαμόρφωση των μεγεθών «πωλήσεις». «κόστος πωληθέντων» και «μικτό κέρδος» θα γίνει κατά το κλείσιμο της χρήσης και σε συνολικό επίπεδο για τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης. Επισημαίνεται ότι αν η μέθοδος αποτίμησης είναι η FIFO, ή η LIFO, διαφοροποιούνται μεν τα αποτελέσματα, όχι όμως η διαδικασία. Επίσης, δεν ξεχνάμε την προϋπόθεση, ότι η τιμή αυτή για να επιλεγεί, πρέπει να είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα, κατά την ημερομηνία κλεισίματος της χρήσης.

Επομένως, αν η επιχείρηση πραγματοποίησε μία αγορά, σημαίνει ότι το κόστος κτήσης είναι η τιμή του τιμολογίου, ενώ ταυτόχρονα είναι και το κόστος πωληθέντων. Αν όμως πραγματοποίησε πολλές αγορές (που είναι το σύννηθες), κόστος κτήσης είναι η μέση τιμή (ανάλογα με την μέθοδο), συγκρινόμενη με την τρέχουσα τιμή (τιμή ημέρας).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Σε αυτό το κεφάλαιο, θα ασχοληθούμε με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του Κ.Φ.Α.Σ., κάνοντας ουσιαστικά μία αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της χρήσης του. Μετά από την σχετική ανάλυση των διατάξεων η προσφορά του Κ.Φ.Α.Σ. μπορεί να κατηγοριοποιηθεί κυρίως ως προς την συμβολή του για την καταπολέμηση της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής.

3 Τα πλεονεκτήματα του Κ.Φ.Α.Σ.⁶

Αναφορικά, πραγματοποιώντας μία συνολική αξιολόγηση των αλλαγών που εισήχθησαν από τον Κ.Φ.Α.Σ. έχουμε να επισημάνουμε τα εξής:

Μία εξέλιξη μέγιστης σημασίας είναι η υιοθέτηση του ηλεκτρονικού τιμολογίου όπου αποτελεί ένα σημαντικό βήμα για την μετάβαση στην πλήρη ηλεκτρονική έκδοση όλων των παραστατικών. Επίσης, πραγματοποιήθηκε ένα πρώτο βήμα στην κατεύθυνση της ρεαλιστικής απλοποίησης του συστήματος παρακολούθησης και διασφάλισης των συναλλαγών, πράγμα που συμβάλει στην αποφυγή της φοροδιαφυγής.

Συμπληρωματικά, οι υπόλοιπες αλλαγές που εισάγει ο Κ.Φ.Α.Σ. επιλύουν συγκεκριμένα θέματα μικρότερης εμβέλειας τα οποία επικεντρώνονται κυρίως:

- στην μείωση της γραφειοκρατίας και δίνουν σημαντική ευελιξία, κυρίως σε νέες επιχειρήσεις, όμως
- διασφαλίζουν σε μεγαλύτερο βαθμό την περιπτώσεις φοροδιαφυγής μέσω της παρακολούθησης συναλλαγών.

Κλείνοντας αυτή την μικρή εισαγωγική ενότητα, θα επικεντρωθούμε στις δύο σημαντικότερες αλλαγές που συνέβαλε ο Κ.Φ.Α.Σ. και οι οποίες θα ασχοληθούν με την φοροδιαφυγή και την γραφειοκρατία στις ενότητες 3.1 και 3.2 αντίστοιχα.

3.1 Κ.Φ.Α.Σ. και η συμβολή του στην φοροδιαφυγή⁷

⁶ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eliforin Φορολογικό Ινστιτούτο.

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση για την συμβολή του Κ.Φ.Α.Σ. στο κομμάτι της φοροδιαφυγής, κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθεί ο ορισμός καθώς και μερικά στοιχεία σχετικά με αυτήν που καθιστούν την ανάλυση πιο ολοκληρωμένη.

«Η Φοροδιαφυγή αποτελεί σοβαρό έγκλημα - απάτη σε βάρος του κράτους. Γενικά αποκαλείται η καθ' οποιονδήποτε τρόπο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από τις φορολογικές Αρχές. Η φοροδιαφυγή εκτός από ποινικό αδίκημα που μπορεί να σημειωθεί κατά παράβαση ή καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, θεωρείται και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά δεδομένου ότι το συνολικό ποσό αυτής θα κληθεί τελικά να επωμισθεί, με πρόσθετα κυβερνητικά μέτρα, το σύνολο των φορολογουμένων.»

Η φοροδιαφυγή μπορεί να εμφανιστεί με πολλούς τρόπους και τεχνάσματα όπως π.χ.:

- Αποκρύπτοντας εισοδήματα από διάφορες πηγές με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου.
- Εμφανίζοντας υπερβολικές ή πλαστές δαπάνες ώστε να επωφεληθεί από εκπτώσεις φόρου.
- Δημιουργώντας πλασματικές εταιρίες.
- Καταστρατήγηση ευνοϊκής νομοθεσίας ειδικών σκοπών. κ.ά.

Πιο συγκεκριμένα, το αδίκημα της φοροδιαφυγής παρατηρείται συνηθέστερα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- το αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο,
- το αδίκημα της παράλειψης υποβολής, ή ανακριβούς υποβολής φορολογικής δήλωσης,
- το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ ή άλλων παρακρατούμενων φόρων και
- το αδίκημα της έκδοσης ή λήψης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων

Το ζήτημα της φοροδιαφυγής αποτελεί μεγάλο πλήγμα για το ελληνικό κράτος καθώς πριν από την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ. και την εισαγωγή της χώρας στο Διεθνές

⁷ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eliforin Φορολογικό Ινστιτούτο.

Νομισματικό Ταμείο, η φοροδιαφυγή στην χώρας μας άγγιζε τα 30 δις € σύμφωνα με το δημοσίευμα της Ημερησίας το 2009.

Σε αυτό το σημείο θα προχωρήσουμε με την ανάλυση ορισμένων προβλημάτων τα οποία υπήρχαν μέχρι την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Α.Σ. , τα οποία συνέβαλλαν στην ανάπτυξη της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.

► Έλλειψη στον τρόπο απόδειξης ορισμένων συναλλαγών

Σύμφωνα με την παράγραφο 6, όταν χρησιμοποιείται ως τρόπος εξόφλησης επιταγή ή τραπεζικός λογαριασμός, υπάρχει έλλειψη στο τρόπο απόδειξης των αντισυμβαλλομένων για την συναλλαγή αυτή. Σε αυτή την περίπτωση, με τις νέες διατάξεις που ισχύουν με τον Κ.Φ.Α.Σ. , επικρατεί ένα κοινό όριο της τάξης των 3.000€ για τις συναλλαγές μέσω επιταγών και τραπεζικών λογαριασμών στις περιπτώσεις εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων για τα αγροτικά προϊόντα, όπως και με τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία αξίας, καθώς και σε περιπτώσεις ανταπαιτήσεων μεταξύ αντισυμβαλλομένων και όχι μόνο σε περιπτώσεις μητρικής και θυγατρικής.

► Αναπροσαρμογή στο όριο συναλλαγής που μπορεί να λαμβάνεται απόδειξη λιανικής πώλησης αντί τιμολογίου

Όπως αναφέρεται και στον άρθρο 6 παρ. 16 περ. γ' θα ισχύει πλέον ότι: «Εξομοιώνονται με τιμολόγια: γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.»

► Καλύτερος έλεγχος των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου

Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

► **Αναγραφή πληροφοριών στα παραστατικά**

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 23 υπάρχει ρητή υποχρέωση να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη στα παραστατικά. Δεν προκύπτει υποχρέωση αναγραφής επιπλέον στοιχείων, όμως πρέπει να σημειωθεί ότι εφόσον υπάρχουν δεδομένα που καθορίζουν και μεταβάλουν την τιμή, και που αποτελούν ουσιαστικό και προσδιοριστικό μέρος της αμοιβής που συμφώνησε και υποχρεούται να καταβάλει ο πελάτης, τότε πρέπει να αναγράφονται τα καθοριστικά στοιχεία αυτής της συναλλαγής, αφού οι διατάξεις αναφέρονται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών για την έκδοση της απόδειξης.

Με την εγκύκλιο του Κ.Φ.Α.Σ. ΠΟΛ.1004/4-12013 διευκρινίζεται ότι: «...οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν τις συναλλαγές των αντισυμβαλλομένων, προκειμένου να είναι εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, πληροφορίες όπως τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου, συμφωνούμενο ποσό, αμοιβή, χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων.»

Συμπερασματικά, ο νέος κώδικας συμβάλλει σε μεγάλο βαθμό στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω. Παρόλα αυτά, εξακολουθούν να υπάρχουν αδιευκρίνιστα στοιχεία τα οποία αφήνουν

περιθώρια φοροδιαφυγής και θα πρέπει να βελτιωθούν στην πορεία. Σχετικές αναφορές θα γίνουν στην ενότητα των συμπερασμάτων καθώς θα πραγματοποιηθούν και προτάσεις για την καταπολέμηση των προβλημάτων.

3.2 Κ.Φ.Α.Σ. και η καταπολέμηση της γραφειοκρατίας⁸

Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση για την συμβολή του Κ.Φ.Α.Σ. στο κομμάτι της γραφειοκρατίας, κρίθηκε σκόπιμο να αναφερθεί ο ορισμός αυτής της έννοιας.

«Με τη λέξη γραφειοκρατία εννοείται η διεκπεραίωση διοικητικών υποθέσεων σχετικών με τις δημόσιες υπηρεσίες από άτομα που ασχολούνται επαγγελματικά με την εν λόγω δραστηριότητα. Οι αρνητικές επιπτώσεις της αναπτυγμένης γραφειοκρατίας επιβάλλουν στα σύγχρονα κράτη την επιδίωξη της απλούστευσης των διοικητικών τύπων και διαδικασιών, και αναβάθμιση της εκπαίδευσης του προσωπικού που στελεχώνει δημόσιες υπηρεσίες.»

Σε αυτό το σημείο θα αναφερθούμε στις διατάξεις του νέου κώδικα που κατάφεραν να συμβάλουν στην μείωση της γραφειοκρατίας στους εξής τομείς:

► Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων

Το πρόβλημα κυρίως αφορούσε τις γραφειοκρατικές διαδικασίες που απαιτούνταν κατά την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων καθώς επίσης και όλες τις διεκπεραιώσεις των υποθέσεων τους στους δημόσιους φορείς. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η διαδικασία θεώρησης στην εφορία, η οποία απαιτεί πληθώρα δικαιολογητικών προκειμένου να εξακριβωθεί η μη οφειλή κάθε επιτηδευματία προς τον οποιοδήποτε δημόσιο φορέα ώστε να ακολουθήσει η διαδικασία διάτρησης των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων.

Με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., η θεώρηση καταργείται για τα περισσότερα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και απλοποιείται για όσον αφορά τα εκδιδόμενα

⁸ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eliforin Φορολογικό Ινστιτούτο.

φορολογικά στοιχεία, τερματίζοντας ουσιαστικά τη γραφειοκρατική δυσλειτουργία της θεώρησης. Η μείωση στο ελάχιστο της υποχρέωσης θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, έδωσε μια μικρή ανάσα στο συγκεκριμένο τμήμα της ΔΟΥ. Έτσι πλέον, η θεώρηση από την ΔΟΥ ή η έκδοση μέσω ταμειακών μηχανών ή φορολογικών μηχανισμών απαιτείται μόνο για τα στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) και τις Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, ενώ τα Τιμολόγια Συναλλαγών δεν χρειάζονται πλέον να είναι θεωρημένα από την ΔΟΥ ούτε να φέρουν σήμανση από φορολογικούς μηχανισμούς. Επιπλέον, η υποχρέωση θεώρησης / σήμανσης τόσο για τα Δελτία Αποστολής, όσο και για τις Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, καταργείται από 1 Ιανουαρίου 2014.

► Ηλεκτρονικά Παραστατικά

Από την 1.1.2013 εισάγεται πλέον στην ελληνική νομοθεσία, η ίση μεταχείριση μεταξύ έντυπων –χάρτινων και ηλεκτρονικών παραστατικών, μέσω του Κ.Φ.Α.Σ. .

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. , οι τρόποι Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης, που αναγνωρίζονται από το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο είναι τρεις και έχουν την δυνατότητα να διασφαλίσουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου:

- Ηλεκτρονική Τιμολόγηση με Προηγμένη Ηλεκτρονική Υπογραφή (Digital Signature), όπως προβλέπεται από το Προεδρικό Διάταγμα 150/2001 - ΦΕΚ Α'125.
- Ηλεκτρονική Ανταλλαγή Δεδομένων (EDI), εφόσον υποστηρίζεται από μια μορφή που εξασφαλίζει, επίσης την αναγνωσιμότητα.
- Ηλεκτρονική Τιμολόγηση με χρήση Φορολογικού Μηχανισμού (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ), όπως ορίζεται από το Νόμο 1809/1988 ΦΕΚ Α'222.

► Υποχρέωση Θεώρησης / Σήμανσης Στοιχείων με χρήση Φορολογικών Μηχανισμών Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Μία ακόμα σημαντική αλλαγή με τον νέο κώδικα ήταν πως μέχρι το τέλος του 2012 μόνο οι επιχειρήσεις που εξέδιδαν τα στοιχεία τους με σήμανση από φορολογικούς

μηχανισμούς (βάση του Νόμου 1809/1988) είχαν την δυνατότητα να μεταβιβάζουν τα τιμολόγια του ηλεκτρονικά στους αποδέκτες, στέλνοντας μέσα από ένα ασφαλές περιβάλλον τα αρχεία a.txt και b.txt.

Από την 1.1.2013 κάθε επιχείρηση που εξασφαλίζει τις εξής τις τρεις προβλεπόμενες προϋποθέσεις της:

- αυθεντικότητας της προέλευσης
- ακεραιότητας του περιεχομένου και
- αναγνωσιμότητας των τιμολογίων

έχει την δυνατότητα να κάνει χρήση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, ανεξαρτήτως εάν τα τιμολόγια προορίζονται προς επιχειρήσεις ή ιδιώτες. Οι ασφαλές τρόποι έχουν περιγραφτεί παραπάνω.

► Ηλεκτρονικός φάκελος

Μια άλλη ουσιαστική αλλαγή που επέφερε ο νέος κώδικας είναι και η χρήση ηλεκτρονικών φακέλων για την αποθήκευση όλων των φορολογικών στοιχείων, βιβλίων και καταστάσεων που τηρούν οι επιχειρήσεις αντικαθιστώντας το ήδη υπάρχον αρχείο με τα πολλά προβλήματα αλλοίωσης του περιεχόμενου από τη φθορά του χρόνου.

Με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 4 ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας) εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με τα αναλυτικά δεδομένα:

- του τελευταίου προσωπικού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων.
- των ημερολογίων
- του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού
- των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 (πρόσθετα βιβλία εάν είναι υπόχρεος), και
- του μητρώου παγίων.

Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στην ΔΟΥ και τα δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν. Εγκ. ΚΦΑΣ ΠΟΛ. 1004/4-1-2013.

► **Κατάργηση της υποχρεωτικής τήρησης κοστολογικών στοιχείων και αλλαγή στον τρόπο παρακολούθησης της αποθήκης**

Μία ακόμα σημαντική αλλαγή στην μείωση της γραφειοκρατίας είναι η κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου. Η αναγκαιότητα της Κοστολόγησης σε επίπεδο «Λογιστικής Οργάνωσης», παραμένει και συνεχίζει να συνδέεται με τον Κ.Φ.Α.Σ. , όσον αφορά την αποτίμηση των παραγομένων προϊόντων, αλλά ίσως και το Άρθρο 2 σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ο «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών»

Σύμφωνα με αυτόν: «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. Επίσης, κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Στα θετικά του Νέου κώδικα συγκαταλέγεται και η αλλαγή του τρόπου τήρησης της αποθήκης όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 9 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ . «... για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ., μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογ. 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό».

► **Κατάργηση αναγραφής ορισμένων δεδομένων στα φορολογικά στοιχεία και μορφή του τιμολογίου**

Δεν αποτελεί απαίτηση πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής. Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου .

► **Αναβάθμιση του ποινολογίου**

Παρόμοια συμβολή προς την μείωση της γραφειοκρατίας έχει και η αναβάθμιση του ποινολογίου, που αφορά το ύψος και τη διαδικασία επιβολής προστίμου για κάθε παράβαση στην οποία θα προβεί ένας επιτηδευματίας. Η λογική είναι να δημιουργηθεί ένα σύστημα πόντων ανά παράβαση και φυσικά βάσει σημαντικότητας, μεγέθους και επαναληψιμότητας δίδοντας στους παραβάτες μια σειρά κινήτρων συμμόρφωσης για την έγκαιρη αποπληρωμή των προστίμων καθώς επίσης και ορίζοντας ανώτερα όρια, στα οποία μπορεί να φτάσουν οι χρηματικές ποινές.

Στόχος από αυτή την αναθεώρηση των παλαιότερων άρθρων του Κ.Β.Σ. είναι ένα είδος ορθολογισμού των προστίμων, ώστε αφενός να είναι δίκαια και ανάλογα της παράβασης που εντοπίζεται αλλά και να μπορούν να εισπραχθούν άμεσα από το Δημόσιο. Θα πρέπει λοιπόν να επισημανθεί ότι το πνεύμα του νέου ποινολογίου είναι να εξυγιάνει και να συνετίσει τους παραβάτες επιτηδευματίες και όχι να εξοντώσει τις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Μετά από μία βαθιά ανάλυση του νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καθώς επίσης και σχετικά θέματα όπως η διαφορές του με τον Κ.Β.Σ. , παραδείγματα, όπως επίσης και την συμβολή στα θέματα της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής , θα ολοκληρώσουμε αυτή την ομαδική εργασία με αυτό το κεφάλαιο.

Το τέταρτο κεφάλαιο έχει ως σκοπό να εξάγει κάποια βασικά συμπεράσματα όσον αφορά τον νέο καθεστώς , καθώς επίσης και να επισημάνει μερικά προβλήματα που έχουν προκύψει όπως και να πραγματοποιήσει προτάσεις για την επίλυση αυτών των θεμάτων.

4 Συμπεράσματα

Οι αλλαγές που φέρνει με τις διατάξεις του ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, έχουν κυρίως σχέση με πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και παράλληλα θεσπίζει κανόνες με σκοπό την εμφάνισή του ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία.

Επιπρόσθετα, η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων γενικά, δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων και γενικότερα των υπόχρεων που τηρούν αυτά, αλλά έχει ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με τα συστήματα του Κ.Φ.Α.Σ. και του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, της τιμολόγησης, απογραφής, αποτίμησης αυτών, κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία, με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, με αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές, καθώς και για τους μετόχους, μεριδιούχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Στόχος της εφαρμογής του νέου Κώδικα είναι με τις νέες διατάξεις να επέλθει μία αρκετά σημαντική απλοποίηση του πλαισίου σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. . Βασική αρχή είναι ότι η απεικόνιση των συναλλαγών πρέπει να καθιστά ευχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ένας από τους σημαντικότερους λόγους αντικατάστασης του Κ.Β.Σ., όπως αυτός αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4093/2012 είναι ότι «το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του ρυθμίσεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων».

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αναλωθήκαμε κυρίως στις διαφορές μεταξύ του Κ.Φ.Α.Σ. και του Κ.Β.Σ. , όπου προέκυψαν περίπου 40 διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων.

Σε γενικές γραμμές, μπορούμε να πούμε ότι οι κυριότερες αλλαγές που προκύπτουν με τον νέο Κώδικα σχετίζονται με την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, η οποία επεκτείνεται σε όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρείες και εταιρείες με τζίρο άνω του 1,5 εκ. €. ενώ για τις λοιπές ισχύει η τήρηση βιβλίου εσόδων-εξόδων.

Μία σημαντική αλλαγή είναι η επέκταση των ημερομηνιών ενημέρωσης των βιβλίων, πράγμα που δίνει μεγαλύτερα περιθώρια στο μεγάλο φόρτο εργασίας των λογιστηρίων. Ακόμα, καταργείται η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων με εξαίρεση τις Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών και τα δελτία αποστολής με άμεση συνέπεια την αποφόρτιση των αρμοδίων Δ.Ο.Υ..

Ένα βήμα προς την απλοποίηση ως προς το θέμα της γραφειοκρατίας είναι η κατάργηση των πρόσθετων βιβλίων και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής - κοστολογίου με ορισμένες εξαιρέσεις.

Σημαντική αλλαγή ως προς την διαφάνεια των συναλλαγών είναι η αυστηροποίηση των κανόνων εξόφλησης συναλλαγών με στόχο τον περιορισμό των συναλλαγών με μετρητά άρα και των συναλλαγών που σκοπό έχουν την φοροδιαφυγή.

Τέλος, κρίθηκε σημαντικό να αναφερθεί ότι έχουν προβλεφθεί όλες οι απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις για την ομαλή μετάβαση στο νέο Σύστημα Απεικόνισης Συναλλαγών, όπως επίσης και για αλλαγές που πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε βάθος χρόνου για αρκετές εξαιρέσεις που υπάρχουν σε αυτό το πλαίσιο.

Παρατήρηση ιδιαίτερης σημασίας αποτελεί το γεγονός ότι παρατηρούνται κενά τα οποία αδυνατεί να καλύψει ο Κ.Φ.Α.Σ. και χρήζουν νομοτεχνικής παρέμβασης και βελτίωσης με σκοπό να μην γεννούν ερωτήματα στον λογιστικό κλάδο και να μην προκαλούν σύγχυση. Μερικά συμπεράσματα από τις αναλύσεις των προηγούμενων κεφαλαίων θα αναφερθούν συνοπτικά ως εξής:

Στην περίπτωση του άρθρου 1 παρ. 1 η αναφορά σε «έκδοση στοιχείων» πρέπει να αντικατασταθεί από την έκφραση «έκδοση και λήψη στοιχείων», δημιουργώντας στον υπόχρεο απεικόνισης των συναλλαγών, την υποχρέωση και για την λήψη του φορολογικού στοιχείου, όπως υπήρχε στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ..«Ο επιτηδευματίας τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Μία ακόμα περίπτωση παρουσιάζεται στο τρίτο εδάφιο της υποπαραγράφου 2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4 όπου προβλέπεται ότι για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980). Έως της 31/12/2012 το ζήτημα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, ρυθμιζόταν από τις καταργούμενες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις όπου οι διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου διαφοροποιούνται από αυτές του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θα έπρεπε να θεσπισθούν μεταβατικές διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση του τυχόν κέρδους ή ζημίας που θα προκύψει από την εφαρμογή των νέων κανόνων αποτίμησης.

Επιπρόσθετα, το άρθρο 4 παρ. 23 αντικαθιστά, για κάποια από τα αναφερόμενα στο άρθρο 10 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. πρόσωπα, την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων με την υποχρέωση να «παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και

αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη». Από την διατύπωση της διάταξης αυτής δεν προσδιορίζεται με ακρίβεια ούτε το ακριβές περιεχόμενο των τηρούμενων πληροφοριών ούτε η διαδικασία «διασφάλισης» και «παροχής» των πληροφοριών.

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 16 προβλέπεται ότι «εξομοιώνονται με τιμολόγια» μία σειρά εγγράφων, μεταξύ των οποίων και «τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών». Επισημαίνεται ότι μέχρι 31/12/2012 η αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 16 του Κ.Β.Σ. προέβλεπε ότι επί των ανωτέρω εγγράφων «δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου αυτού» (περί τιμολογίων). Συνεπώς παρατηρείται ότι, σε αντίθεση με τον σκοπό των προτεινόμενων νέων διατάξεων, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νόμου, η συγκεκριμένη διάταξη επεκτείνει σε όλα τα προαναφερθέντα έγγραφα τις κυρώσεις που προβλέπονται για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. που αφορούν στη γνησιότητα και την ακρίβεια των τιμολογίων.

Στο κεφάλαιο 3 αναφερθήκαμε στην συμβολή του Κ.Φ.Α.Σ. στα φαινόμενα της γραφειοκρατίας και της φοροδιαφυγής και γενικά παρουσιάστηκαν στοιχεία τα οποία δείχνουν ότι η αντιμετώπιση των δύο αυτών προβλημάτων στην χώρα μας απαιτεί την απλοποίηση όλης συνολικά της φορολογικής νομοθεσίας. Όμως η απλοποίηση αυτή δεν θα πρέπει σε καμιά περίπτωση να αφήνει περιθώρια στους πολίτες, είτε αυτοί είναι επιτηδευματίες, είτε όχι, να φοροδιαφεύγουν. Παρά την απλοποίηση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και της διευκόλυνσης των φορολογουμένων, θεσπίστηκαν διατάξεις για τις οποίες οι αρμόδιοι νομοθέτησης των οικονομικών και φορολογικών ζητημάτων θα πρέπει να επανεξεταστούν.

Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν, η σύνδεση της ενημέρωσης των βιβλίων με το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. όπου η σύνδεση αυτή παρέχει την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν οι υπόχρεοι στα τηρούμενα βιβλία κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α., στην περίπτωση που αποβλέπουν στη μεταχρονολόγηση κάποιων υποχρεώσεων τους ή αναμένουν τη διαμόρφωση συγκεκριμένων οικονομικών μεγεθών προκειμένου να έχουν την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν στα τηρούμενα βιβλία. Η

περίπτωση της δυνατότητας έκδοσης αθεώρητων αποδείξεων λιανικής πώλησης όταν παρουσιάζεται βλάβη στην Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ή όταν υπάρχει διακοπή ρεύματος δίνει πολλά περιθώρια φοροδιαφυγής. Έτσι, η πολιτεία θα πρέπει είτε να επαναφέρει σε ισχύ την διάταξη του Κ.Β.Σ. όπου σε τέτοιες περιπτώσεις προβλεπόταν η έκδοση αποδείξεων από θεωρημένο μπλοκ, είτε να θεσπίσει την υποχρέωση άμεσης γνωστοποίησης του γεγονότος αυτού στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών ώστε να μην δημιουργείτε σύγχυση σε περίπτωση ελέγχου.

Κλείνοντας το κομμάτι των συμπερασμάτων θα μπορούσαμε να καταλήξουμε στο ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών διατάξεων, θα πρέπει να συνδυάζεται με ένα ποινολόγιο, το οποίο θα έχει ως επιδίωξη να αυξάνει το βαθμό συμμόρφωσης των επιτηδευματιών. Έτσι σε συνεργασία με τον απαραίτητο έλεγχο θα μπορέσει να αντιμετωπισθεί αποτελεσματικά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής.

4.1 Προτάσεις

Μετά το τμήμα των συμπερασμάτων όπου σταθήκαμε σε ορισμένα σημεία ιδιαίτερης προσοχής έπειτα από την διεξοδική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε, ακολουθεί το κομμάτι των προτάσεων. Σε αυτό το σημείο θα πραγματοποιηθεί μία προσπάθεια για την δημιουργία κάποιων προτάσεων, οι οποίες προέκυψαν είτε μέσα από ήδη υφιστάμενα προβλήματα, είτε από την ανάγκη του λογιστικού επαγγέλματος για περαιτέρω βελτίωση και αναβάθμιση του κλάδου.

Είναι γνωστό ότι σήμερα με τον όγκο και την πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας και των συμπληρωματικών διοικητικών αποφάσεων και εγκυκλίων είναι σχεδόν αδύνατον ένας πολίτης να γνωρίζει πλήρως τη νομοθεσία που διέπει τα φορολογικά θέματα. Έτσι, δημιουργείται μια πληθώρα πληροφοριών όχι μόνο οι πολίτες, αλλά και οι εξειδικευμένοι λογιστές βρίσκονται σε δύσκολη θέση να διαχειριστούν. Η πρόταση σε αυτό το ζήτημα είναι η κωδικοποίηση όλης της φορολογικής νομολογίας, η οποία θα πρέπει να αναρτηθεί σε ειδικό ιστότοπο φορολογικής ενημέρωσης, να ομαδοποιηθεί και να συμπεριλαμβάνει παραδείγματα και σενάρια, στα πρότυπα ξένων κρατών, με τρόπο ώστε να είναι κατανοητή σε όλους. Έτσι, με αυτή την πληροφόρηση τα καθήκοντα του λογιστή – φοροτεχνικού

αναβαθμίζονται καθώς δεν βρίσκεται πλέον στην δυσάρεστη θέση να εξηγεί με δυσνόητους όρους κάθε διαδικασία στον πελάτη του, αλλά τον παραπέμπει και τον καθοδηγεί έτσι ώστε να έχει και άποψη για τις αποφάσεις που θα κριθεί να λάβει στο μέλλον.

Μία ακόμα σημαντική πρόταση η οποία αποτελεί αναπόφευκτη λύση για το μέλλον είναι η σταδιακή μετατροπή όλων των υπολοίπων παραστατικών σε άυλα, δηλαδή στην ηλεκτρονική τους μορφή. Φέρνοντας ένα παράδειγμα από την εσπερίδα στις 26 Φεβρουαρίου 2013 της Supply Chain Institute⁹ οι διαφορές μεταξύ της παραδοσιακής τιμολόγησης και της ηλεκτρονικής είναι σημαντικές, τόσο ως προς το κόστος, όσο και προς τον χρόνο διαχείρισης και διακίνησης. Έτσι με την παραδοσιακή τιμολόγηση έχουμε τα εξής στοιχεία:

Για τον εκδότη: έως και 11,10€ η παραγωγή ενός τιμολογίου, 5-12 λεπτά διαχείρισης, 1-2 ημέρες διακίνησης. Ενώ για τον παραλήπτη: έως και 17,60€ και 5-8 λεπτά διαχείρισης. Το κόστος διαμορφώνεται από τα αναλώσιμα υλικά, και το μισθολογικό κόστος που απαιτείται για αυτές τις διαδικασίες.

Από την άλλη πλευρά η ηλεκτρονική τιμολόγηση είναι σε θέση να προσφέρει άμεση μείωση του κόστους έως και 65%, άμεση διακίνηση και ταχύτερη διαχείριση η οποία κινείται από 1 έως 4 λεπτά.

Μία τελευταία πρόταση, η οποία αποτελεί κοινό μυστικό στον χώρο των επιχειρήσεων αλλά και των λογιστών- φοροτεχνικών έχει άμεση σχέση με τη σύσταση των Α.Ε. και των Ε.Π.Ε. και αποδεικνύει την ανάγκη για μεγαλύτερο έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών. Έτσι, σύμφωνα με το δίκαιο εμπορικών εταιριών που διέπει τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, κατά την σύσταση Α.Ε. και Ε.Π.Ε. , ο συμβολαιογράφος που είναι υπεύθυνος για την σύνταξη του καταστατικού της εταιρίας βεβαιώνει ότι καταβλήθηκε το κεφάλαιο για την ίδρυση της εταιρίας με την απόδειξη κατάθεσης σε έναν ανοιχτό τραπεζικό λογαριασμό. Δηλαδή, οι ιδρυτές μία κεφαλαιουχικής εταιρίας μπορούν την αμέσως επόμενη στιγμή να αφαιρέσουν το κεφάλαιο και να το χρησιμοποιήσουν για οποιονδήποτε άλλο σκοπό, πράγμα που έρχεται σε αντίθεση με την ουσία του νόμου. Η λύση στο παραπάνω πρόβλημα, είναι η χρήση ειδικών χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες θα κινούνται στην λογική των προθεσμιακών καταθέσεων, και θα απαιτούνται κατά την έναρξη της εταιρείας. Το

⁹ <http://www.scisce.eu/> , Supply Chain Institute, Υλικό από Εσπερίδα στις 26 Φεβρουαρίου 2013

αποδεικτικό στοιχείο, θα φέρει πληροφορίες σχετικά με τα έτη που θα είναι προσδιορισμένα από τον νομοθέτη, και το σχετικό έγγραφο θα παρουσιάζεται στον υπεύθυνο συμβολαιογράφο κατά την σύνταξη του καταστατικού.

Κλείνοντας, κρίναμε σκόπιμο να αναφέρουμε ότι η καθιέρωση ενός σταθερού συστήματος που θα διέπει τις φορολογήσιμες συναλλαγές στην χώρα μας, χωρίς μεγάλες αποκλίσεις από έτος σε έτος, αποτελεί μία ουσιαστική βάση για εξέλιξη και ιδιαίτερη ανάγκη για την συγκεκριμένη χρονική περίοδο που διανύει η χώρα μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Χρήστος Ν. Τότσης (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις Πάμισος
- ❖ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eforin Φορολογικό Ινστιτούτο
- ❖ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (2000), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων Πρακτικό Βοήθημα, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
- ❖ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Έβδομη Έκδοση, Τόμος Πρώτος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
- ❖ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Έβδομη Έκδοση, Τόμος Δεύτερος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα
- ❖ Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου (1998), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Έβδομη Έκδοση, Τόμος Τρίτος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- ❖ www.taxheaven.gr (Πρακτικές Εφαρμογές)
- ❖ www.parliament.gr , “Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012”
- ❖ <http://www.scisce.eu/> (Από εσπερίδα της Supply Chain Institute)

