



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ:

**Τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών σύμφωνα με το νέο
ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012)**

ΝΙΚΟΛΙΔΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Α.Μ.: 8639

ΝΙΚΟΛΟΥΔΑΚΗ ΜΑΡΙΑ Α.Μ.: 8547

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΔΡΑΚΩΝΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ,
Οκτώβριος 2013

Περιεχόμενα

| | |
|--|----|
| ABSTRACT | 5 |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | 6 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 7 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 | 8 |
| Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ | 8 |
| 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 8 |
| 1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ | 8 |
| 1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ | 9 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 | 12 |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Κ.Β.Σ.) | 12 |
| 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 12 |
| 2.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ..... | 12 |
| 2.3 ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ | 15 |
| 2.3.1 Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων | 15 |
| 2.3.2 Βιβλία Δεύτερης Κατηγορίας | 22 |
| 2.3.3 Βιβλία Β΄ κατηγορίας με τήρηση ή μη βιβλίου απογραφών | 22 |
| 2.3.4 Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας | 23 |
| 2.3.5 Βιβλίο Αποθήκης, Παραγωγής – Κοστολογίου, Τεχνικών Προδιαγραφών..... | 25 |
| 2.3.6 Έννοια και Βιβλία Υποκαταστήματος..... | 32 |
| 2.4 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ | 33 |
| 2.4.1 Δελτία Αποστολής | 33 |
| 2.4.1.1 Επιτηδευματίες | 34 |
| 2.4.1.2 Αντίστροφο Δελτίο Αποστολής | 38 |
| 2.4.1.3 Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) | 39 |
| 2.4.1.4 Σε κάθε περίπτωση διακίνησης (πέραν από τις προαναφερόμενες) | 40 |
| 2.4.1.5 Χρόνος Έκδοσης Δ.Α. – Διάρκεια ισχύος..... | 41 |
| 2.4.2 Δελτίο εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας | 42 |
| 2.4.3 Τιμολόγια..... | 43 |
| 2.4.4 Τιμολόγια (παροχή υπηρεσιών)..... | 44 |
| 2.4.5 Τιμολόγιο (εκτέλεση τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων) | 46 |

| | |
|--|-----|
| 2.4.6 Τιμολόγιο (επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανών εσόδων κλ.π.)..... | 47 |
| 2.4.7 Πιστωτικό Τιμολόγιο | 48 |
| 2.4.8 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών..... | 51 |
| 2.4.9 Φορολογικοί Μηχανισμοί (ΦΜ): Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές (ΦΜΤ) – Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) μέσω Η/Υ... | 54 |
| 2.4.10 Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης | 57 |
| 2.4.11 Αποδείξεις Δαπανών | 58 |
| 2.4.12 Έγγραφα Μεταφοράς..... | 60 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 | 68 |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΗΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Κ.Φ.Α.Σ.) | 68 |
| 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 68 |
| 3.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 1) | 68 |
| 3.3 ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 2) | 70 |
| 3.4 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ (Άρθρο 3) | 74 |
| 3.5 ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ή ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ(Άρθρο 4) | 77 |
| 3.6 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Άρθρο 5)..... | 87 |
| 3.7 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 6) | 91 |
| 3.8 ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 7) | 99 |
| 3.9 ΈΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΙΠΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 8) | 101 |
| 3.10 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (Άρθρο 9)..... | 102 |
| 3.11 ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 10)..... | 106 |
| 3.12 ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ (Άρθρο 13) - ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (Άρθρο 14)..... | 109 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 | 111 |
| ΣΧΕΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΗΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ..... | 111 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 122 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 124 |

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στον κύριο Δρακωνάκη Χρήστο οφείλουμε τις θερμές μας ευχαριστίες για την καθοδήγηση, συμπαράσταση και υποστήριξη καθ' όλη τη διάρκεια διεκπεραίωσης της παρούσας πτυχιακής.

ABSTRACT

The Code For Books and Records is a legislation which regulates the obligations and the rights of practitioner concerning the bookkeeping and the data issue. It is defined by the law "P.D 186/1992 as it has been published in FEK (Government Gazette) 84A26-5-29 and according to the article 40, it had been valid since the 1st of July 1992 except for the provision of the Articles 23 and 24 and the first as well as the second subsections of the paragraph number 2 of the article 7 which has been applied from the 1st of January 1993.

According to the article 4093 "Approval of the Medium Term of Financial Strategy 2013-2016-Emergency Measures of implement n.4046/2012 which has been voted and has been published in FEK (Government Gazette) A' 222/12-11-2012 , the Code For Books and Records is rescinded and replaced by the Transactions' Tax Reporting Code, the provisions of which will apply on the 1st of January 2013.

In accordance with those developments mentioned , the present study is an effort to analyze the obligations and the rights of practitioners as they used to be according to the Code For Books and Records but also as they are now after the replacement by the transactions tax reporting code.

More specifically:

- In the first chapter the definition of "practitioner" is specified and is distinguished according to their business.
- In the second chapter the obligations of practitioners are being analyzed in details according to the Code For Books and Records.
- In the third chapter the obligations of practitioners are analyzed as they have been formed with the enactment of the new law.
- Finally chapter four focuses on the relation between the two legislations (Code For Books and Records-Transactions' Tax Reporting Code).
- The paper is completed with an opposition of general conclusions.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ-Code for Books and Records) είναι νομοθέτημα που ρυθμίζει τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση στοιχείων. Ορίζεται δε με το Π.Δ. 186/1992, όπως δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 84Α/26-5-92 και σύμφωνα με το άρθρο 40 ίσχυε από 1 Ιουλίου 1992 εκτός από τις διατάξεις των άρθρων 23 και 24 και των εδαφίων πρώτου και δευτέρου της §2 του άρθρου 7, οι οποίες ισχύσαν από 1 Ιανουαρίου 1993.

Με το ν. 4093 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016» που ψηφίστηκε και δημοσιεύθηκε στο (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012) καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) και αντικαθίσταται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), οι διατάξεις του οποίου θα ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2013.

Υπό το φως των παραπάνω εξελίξεων στην παρούσα εργασία πραγματοποιείται μια προσπάθεια να αναλυθούν οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών όπως ίσχυαν με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και όπως έγιναν με την αντικατάσταση από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ).

Ειδικότερα:

- Στο πρώτο κεφάλαιο διευκρινίζεται η έννοια του όρου «επιτηδευματίας» και γίνεται η διάκριση αυτών ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους.
- Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται με κάθε λεπτομέρεια οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).
- Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών όπως αυτές διαμορφώθηκαν με την ψήφιση του νέου νόμου.
- Τέλος, το κεφάλαιο τέσσερα επικεντρώνεται στη σχέση μεταξύ των δύο αυτών νομοθετημάτων, ΚΒΣ και ΚΦΑΣ.
- Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση γενικότερων συμπερασμάτων.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η έννοια της «Λογιστικής Οργάνωσης» μιας επιχείρησης περιλαμβάνει θέματα που καλύπτει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ) ή τώρα ο «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)», όπως ποια παραστατικά και με ποιο περιεχόμενο εκδίδονται, ποιο σχέδιο λογαριασμών τηρείται, ποιοι κανόνες αποτίμησης ακολουθούνται, ποια στοιχεία των επιχειρήσεων αρχειοθετούνται και πόσο χρόνο διατηρούνται κ.λπ.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4093/2013, «Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7ης Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992». Όμως και νωρίτερα με το Νομοθετικό διάταγμα της 7/12/1947 «Περί τηρήσεως βιβλίων υπό επιτηδευματιών», όπως τροποποιήθηκαν με το υπ' αριθμ. 578 Ν. Διατ. Της 5/4/48, είχαν εισαχθεί κανόνες λογιστικής οργάνωσης.

Πριν προχωρήσουμε στην παρουσίαση των δυο νομοθετημάτων θα αναλύσουμε την έννοια του επιτηδευματία, καθώς και την διάκριση αυτών ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Προεδρικό Διάταγμα 186/92 Φ.Ε.Κ.84 Α/26-5-92) ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων τους.

1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

Με τον όρο «επιτηδευματίας» ο Κ.Β.Σ. εννοεί κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό¹ φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα μέσα στην ελληνική επικράτεια² και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και τις αστικές κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρείες. Όλοι οι υπόλοιποι είναι τα φυσικά πρόσωπα (καταναλωτές).

Ο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει και διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία και τις καταστάσεις, που ορίζονται κατά περίπτωση από τον Κ.Β.Σ.

Το ΚΕ.Π.Υ.Ο. κατατάσσει, ανάλογα με τα τρία πρώτα ψηφία του Α.Φ.Μ., τους επιτηδευματίες στις παρακάτω κατηγορίες:

Από 000 μέχρι και 051: Φυσικά Πρόσωπα & Ατομικές Επιχειρήσεις

Από 081,082,083,084,091 & 092: Ομόρρυθμες Εταιρείες

¹ Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και οι ξένες επιχειρήσεις που έχουν πραγματική-φυσική και όχι πλασματική εγκατάσταση στη χώρα μας (κατάστημα, γραφείο, πρακτορείο, αποθήκη, εργοστάσιο κ.λπ.)

² Οι ελεύθερες τελωνειακές ζώνες της χώρας μας είναι ξένο έδαφος μόνο για την τελωνειακή νομοθεσία. Σε όλες τις περιπτώσεις ισχύει η ελληνική νομοθεσία και φυσικά εφαρμόζεται ο ΚΒΣ (Σ.τ.Ε. 2740,2741/79).

Από 093: Ετερόρρυθμες Εταιρείες

Από 094: Ανώνυμες Εταιρείες

Από 095: Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης

Από 096: Συνεταιρισμοί

Από 097: Κοινωνίες & Κοινοπραξίες

Από 098: Αλλοδαπές Επιχειρήσεις ή Φορολογικοί Αντιπρόσωποι

Από 090: Σωματεία και γενικά Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα

Από 070: Στους Ιδρυτές Επιχειρήσεων.

1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ. 186/92 οι επιτηδευματίες διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους σε:

- εκείνους που πωλούν αγαθά, χονδρικά ή λιανικά αυτούσια, ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία.

Δηλαδή, εμπορικές επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά και τα πωλούν ως έχουν, ή βιοτεχνικές - βιομηχανικές επιχειρήσεις που αγοράζουν πρώτες ύλες και μετά από επεξεργασία κ.λπ. παράγουν νέα προϊόντα, τα οποία στη συνέχεια εμπορεύονται.

Ως χονδρική πώληση θεωρείται η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σε άλλο επιτηδευματία και στα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος. Επομένως η έννοια της χονδρικής πώλησης σχετίζεται με την έκδοση τιμολογίου πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε άλλο επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματος του ή του σκοπού του, ενώ ο επιτηδευματίας χαρακτηρίζεται ως κυρίως χονδρέμπορος όταν τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το εξήντα στα εκατό (60%) του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από όλες τις δραστηριότητες ή κατάσταση αυτού.

Αντίθετα, η έννοια της λιανικής πώλησης σχετίζεται με την υποχρέωση έκδοσης

απόδειξης λιανικής πώλησης ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών, την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, ενώ ο επιτηδευματίας χαρακτηρίζεται ως κυρίως λιανοπωλητής, όταν τα ακαθάριστα έσοδα του από λιανικές πωλήσεις υπερβαίνουν το 40% των συνολικών του εσόδων από όλες τις δραστηριότητες, χωρίς να γίνεται διάκριση κατά κλάδο (ΠΟΛ.1151/1990).

- εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες (ελεύθεροι επαγγελματίες, επισκευαστές, μεσίτες, μεταφορείς, γραφεία πληροφοριών, συμβουλών, δημόσια θεάματα, ακροάματα, ασφαλιστικές, διαφημιστικές, οδικής βοήθειας επιχειρήσεις κ.λπ.).

Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται επίσης και η κατασκευή τεχνικών έργων ή η συναρμολόγηση ή η παραγωγή αγαθών, αλλά τα υλικά για την παραγωγή του αγαθού ή του τεχνικού έργου διαθέτει ο κύριος των αγαθών ή του έργου (π.χ. φασονίστες και υπεργολάβοι οικοδομών κ.λπ., χωρίς ίδια υλικά).

Η περίπτωση αυτή κατά πλάσμα του νόμου και μόνο για τις διατάξεις του ΦΠΑ, θεωρείται παράδοση αγαθού και ο συντελεστής ΦΠΑ στην περίπτωση αυτή ακολουθεί το παραγόμενο αγαθό.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται γενικά κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθού (άρθρο 8 Ν. 1642/86).

Επίσης η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, όπως είναι π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για τη μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος κ.λπ.

Τέλος, παροχή υπηρεσίας είναι η μίσθωση κινητών πραγμάτων, η παραχώρηση της χρήσης των εγκαταστάσεων (γήπεδο γκολφ, τένις κ.λπ.), των μηχανημάτων ή παιχνιδιών (Λούνα παρκ, τυχερά αυτόματα παιχνίδια κ.λπ.) κ.λπ.

- εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μικτή δραστηριότητα).

Με την καθιέρωση της περίπτωσης αυτής, έχουμε την άποψη ότι πέρα από τις επιχειρήσεις που διατηρούν καθαρά κλάδο πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σ' αυτήν πρέπει να εμπίπτουν πλέον χωρίς αμφισβητήσεις και οι επισκευαστές συσκευών (π.χ. πλυντηρίων, ψυγείων κ.λπ.), εφόσον για την εξυπηρέτηση του πελάτη αγοράζουν και διαθέτουν και τα ανταλλακτικά όταν αυτά είναι ιδιαίτερης αξίας και υπερβαίνουν το 1/3 της συνολικής αμοιβής π.χ. επισκευή ψυγείου του οποίου έχει καεί το μοτέρ. Το κόστος του ανταλλακτικού είναι ιδιαίτερα δυσανάλογο με την αμοιβή. Το επάγγελμα όμως του τεχνίτη ψυγείων δεν του επιτρέπει να θεωρήσει ότι πούλησε το μοτέρ και μόνο. Οπότε στην περίπτωση αυτή πρέπει να δεχτούμε ότι λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις: της παροχής υπηρεσίας για την επισκευή και της πώλησης αγαθού για το μοτέρ.

Στις περιπτώσεις που αμφισβητείται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ο χαρακτηρισμός ενός επιτηδευματία ότι παρέχει υπηρεσίες ή πουλάει αγαθά, παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία ή στον προϊστάμενο της ΔΟΥ με αίτησή του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ της παρ. 3 του άρθρου 37 του ΚΒΣ να ζητήσει από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων να αποφασίσει και να δώσει το χαρακτηρισμό στον επιτηδευματία ότι πουλάει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Κ.Β.Σ.)

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το άρθρο 1 του Προεδρικού Διατάγματος 186/92 ορίζει τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων (Α', Β', Γ' κατηγορίας, αποθήκης, παραγωγής-κοστολογίου, τεχνικών προδιαγραφών, υποκαταστημάτων και πρόσθετα), την έκδοση των στοιχείων (δελτία, τιμολόγια, αποδείξεις, φορτωτικές, καταστάσεις) και την εκταμίευση (αποθήκευση) δεδομένων σε οπτικούς δίσκους CDROM-ηλεκτρομαγνητικά μέσα, ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να εκπληρώνονται οι υποχρεώσεις στην εφορία (ΔΟΥ).

2.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι επιτηδευματίες (επαγγελματίες) υποχρεώνονται (Άρθρο 2) να τηρούν, να εκδίδουν, να δίνουν, να ζητούν, να παίρνουν, να υποβάλλουν και να διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα στην ελληνική γλώσσα και στο ευρωπαϊκό νόμισμα. Για τα στοιχεία των συναλλαγών με άλλη χώρα επιτρέπεται η διατύπωση σε ξένη γλώσσα και η αναγραφή του αντίστοιχου νομίσματος (USD, JPY, CHF, GBP, EUR, κ.λπ.).

Η απεικόνιση του Ευρώ ήταν σε λογιστικό επίπεδο κατά το μεταβατικό στάδιο 1.1.1999- 31.12.2001 και σε φυσικό (νομισματικό) επίπεδο κατά το τελικό στάδιο που άρχισε το 2002.

Η ενημέρωση των βιβλίων κατά το μεταβατικό στάδιο έγινε με το νόμισμα στο οποίο τηρούντο τα βιβλία το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, ανεξαρτήτως του νομίσματος ή των νομισμάτων που ανέγραφαν τα παραστατικά έγγραφα. Η μετατροπή, εφόσον δεν αναγράφονται οι αξίες στα παραστατικά σε δύο νομίσματα, έγινε μετά το

2001 με την αμετάκλητη ισοτιμία δραχμής/Ευρώ.

Δεν υποχρεώνονται να τηρούν τις διατάξεις του Κώδικα οι συγγραφείς ή εισηγητές σεμιναρίων που είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, καθώς και όσα φυσικά πρόσωπα χαρακτηρίζονται ως μικροεπιτηδευματίες.

Πρόκειται για όσους στην προηγούμενη χρήση πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα:

- Μέχρι 10.000 € από πώληση αγαθών επεξεργασμένων ή όχι.
- Μέχρι 5.000 € από παροχή υπηρεσιών. Ειδικά η εκμετάλλευση φορτηγού πλοίων σε μεταφορές εσωτερικού με συνολική χωρητικότητα μέχρι 500 κόρους (1 κόρος = 2,83 κυβικά μέτρα).
- Μέχρι 10.000 € συνολικά από πώληση επεξεργασμένων ή μη αγαθών και από παροχή υπηρεσιών, εφόσον τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα 5.000 €.

Τα προηγούμενα όρια εφαρμόζονται ανάλογα και κατά την καταβολή αμοιβών σε δικαιούχους, οι οποίοι συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου, το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ε.Ε., εφόσον το ποσό αυτών των αμοιβών δεν υπερβαίνει το διπλάσιο των παραπάνω ορίων και το έργο που παρέχουν αφορά αποκλειστικά το χρηματοδοτούμενο από την Ε.Ε. ερευνητικό έργο. Ειδικά και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων ο πλανόδιος λαχειοπώλης, μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.

Όλα τα προηγούμενα όρια, όμως, δεν εφαρμόζονται προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.), τους ελεύθερους επαγγελματίες, τους κυρίως χονδρεμπόρους (άρθρο 3), τις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, τις αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις (Π.Δ. 520/1988) και τους εξαγωγείς (με μια έστω εξαγωγή) οι οποίοι τηρούν βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας, ενώ οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (άρθρο 4).

Ειδικά, τα πρόσθετα βιβλία που αναφέρονται στο άρθρο 10 τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση, όσο ασκείται η δραστηριότητα από τον επιτηδευματία ο οποίος σύμφωνα με το Π.Δ. 134/96 δεν μπορεί να εφαρμόσει τα προηγούμενα όρια του μικροεπιτηδευματία, όπως και οι επιτηδευματίες

που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Οι επιτηδευματίες, κάτοχοι άδειας στις λαϊκές αγορές (και στα λειτουργούντα παζάρια), για την πώληση βιοτεχνικών και βιομηχανικών ειδών, όπως είδη οικιακής χρήσεως, είδη ένδυσης, υπόδησης κ.λπ., δεν εμπίπτουν πλέον από 1.1.2003 στην ειδική ένταξη του βιβλίου αγορών και εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τις γενικές διατάξεις.

Όσον αφορά στην έκδοση στοιχείων, οι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας, πωλητές των λαϊκών αγορών που προαναφέρθηκαν (όχι πρωτογενούς παραγωγής), υποχρεώνονται από το 2003 να εκδίδουν Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ). Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα (πολ. 1258/2002).

Από 1.7.2010 ο εκμεταλλευτής ΤΑΞΙ τηρεί τουλάχιστον βιβλίο εσόδων-εξόδων και εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού του ν. 1809/1988 που ενσωματώνεται ή συνδέεται με το ταξίμετρο. Μέχρι τότε ο εν λόγω επιτηδευματίας απαλλασσόταν από την υποχρέωση αυτή. Όταν εκτός από την εκμετάλλευση του ΤΑΞΙ διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ανήκει σε κατηγορία βιβλίων με βάση το σύνολο των εσόδων του.

Η αγροτική εκμετάλλευση με τη μορφή εταιρείας, η πώληση αγροτικών προϊόντων μετά από επεξεργασία, η παράλληλη δραστηριότητα αγρότη και με δεύτερο κλάδο που τηρεί βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας, καθώς και η πώληση προϊόντων του είτε από δικό του κατάστημα, είτε στο εξωτερικό, συνεπάγεται την ένταξή του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, όπως και οι άλλοι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας.

Από 1.10.2010 ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που πουλάει τα προϊόντα παραγωγής του στις λαϊκές αγορές για τη δραστηριότητά του αυτή εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Έτσι αρχίζει η υποχρέωση της τήρησης βιβλίου εσόδων-εξόδων που αφορά μόνο τα αγαθά τα οποία διαθέτει στη λαϊκή αγορά και όχι και τα λοιπά αγροτικά προϊόντα τα οποία διαθέτει από το χωράφι ή πλανοδίως ή με άλλο τρόπο γενικά εκτός λαϊκών αγορών. Εάν π.χ. παράγει πατάτες τις οποίες διαθέτει στη λαϊκή αγορά και συγχρόνως τις διαθέτει πλανοδίως, τότε θα τηρήσει βιβλίο εσόδων-εξόδων μόνο για τις πατάτες που διαθέτει από τη λαϊκή αγορά. Σε διαφορετική περίπτωση, οι αγρότες που δεν εμφανίζουν ένα από τα παραπάνω χαρακτηριστικά

ανήκουν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών. Δεν υπολογίζουν ΦΠΑ κατά τις πωλήσεις των αγαθών τους, ενώ δικαιούνται επιστροφή από το Δημόσιο του ΦΠΑ που τυχόν κατέβαλαν. Ως προς τον ΚΒΣ, δεν τηρούν ούτε βιβλία, ούτε στοιχεία, εκτός του ΔΑ όταν ορίζεται ρητά από το άρθρο 11.

Το Δημόσιο και κάθε πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ξένες αποστολές και διεθνείς οργανισμοί που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην Ελλάδα, τηρεί στοιχεία, αλλά όχι βιβλία. Αν όμως ενεργεί πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ (όπως π.χ. στις αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ή σε φόρο εισοδήματος (π.χ. από ενοίκια, κινητές αξίες κ.λπ.), θεωρείται επιτηδευματίας και τηρεί βιβλία για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Τέλος, υπάρχει η δυνατότητα τήρησης βιβλίων και στοιχείων σε ξένο νόμισμα, όπως π.χ.: α) για τις ιδρυόμενες επιχειρήσεις με κεφάλαια εξωτερικού κατά το στάδιο της εγκριτικής πράξης (άρθρο 9 §1 του ν. δ. 2687/53) β) για ορισμένες ασφαλιστικές πλοίων και αεροσκαφών (άρθρο 5 §2γ του ν. 551/70) και γ) για τις ναυτικές εταιρίες η τήρηση των βιβλίων και η σύνταξη του ισολογισμού ή της λογιστικής στο νόμισμα που είναι εκφρασμένα τα κεφάλαια της εταιρίας (άρθρο 35 §2 του ν. 959/79).

2.3 ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

2.3.1 Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

Για την ένταξη των επιτηδευματιών στις δύο κατηγορίες τήρησης βιβλίων από 1.1.2011 καθορίζονται τα όρια ακαθάριστων εσόδων για τη χρήση 2010:

| <u>ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ</u> | <u>ΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΤΗΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ</u> |
|---------------------------|--|
| Δεύτερη (Εσόδων – Εξόδων) | μέχρι και 1.500.00€ |
| Τρίτη (Διπλογραφία) | άνω των 1.500.00€ |

Στα ακαθάριστα ετήσια έσοδα περιλαμβάνονται και οι τόκοι από πιστωτικές πωλήσεις (76.02), οι επιχορηγήσεις σε αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και η διαφορά μεταξύ της τιμολογιακής αξίας CIF και FOB³.

³ CIF (Cost, Insurance, Freight): Ο αγοραστής - εισαγωγέας αποστέλλει ένα ποσό χρημάτων που περιλαμβάνει την αξία (κόστος) του αγαθού, τα ασφάλιστρα μεταφοράς του και τα έξοδα

Στα ακαθάριστα έσοδα δεν περιλαμβάνονται όμως οι φόροι και άλλα δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου που επιβάλλονται στις πωλήσεις ή στην αμοιβή για υπηρεσίες και επιρρίπτονται στον πελάτη ή εισπράττονται από αυτόν (π.χ. ΦΠΑ), τα διάφορα πριμ εξαγωγών και οι επιστροφές διαφοράς τόκων και τελών χαρτοσήμου (74.00-74.02), οι επιδοτήσεις επιτοκίων δανείων, οι επιχορηγήσεις αναπτυξιακών νόμων (41.10), οι αυτοπαραδόσεις αγαθών (άρθρο 14), τα έσοδα πώλησης παγίων (81.03.00-05), η αξία δειγμάτων και δώρων μικρής αξίας.

Τα όρια ακαθάριστων εσόδων αφορούν 12μηνη χρήση. Σε διαφορετική χρήση γίνεται αναγωγή.

Παράδειγμα

Έστω επιτηδευματίας που έκανε έναρξη εργασιών στις 9 Απριλίου 2010 με βιβλία Β' κατηγορίας Εσόδων - Εξόδων) και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2010 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 1.080.000€. Αν αυτό το ποσό διαιρεθεί με τους 9 μήνες λειτουργίας, θα προκύψουν 120.000 € έσοδα το μήνα. Για να γνωρίζουμε αν το 2011 θα τηρήσει την ίδια κατηγορία βιβλίων ή διαφορετική, θα πρέπει: $120.000 \times 12 \text{ μήνες} = 1.440.000 \text{ €}$ ακαθάριστα έσοδα 2010 σε ετήσια βάση, δηλ. θα παραμείνει στην ίδια κατηγορία και το 2011.

Αν τα ακαθάριστα έσοδα των 9 μηνών του 2010 ήταν 1.215.000 €, τότε $1.215.000/9 \text{ μήνες} = 135.000 \text{ €}$ το μήνα και $135.000 \text{ €} \times 12 \text{ μήνες} = 1.620.000 \text{ €}$ ακαθάριστα έσοδα 2010 σε ετήσια βάση, δηλ. για το 2011 θα πρέπει να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφία).

Στις πωλήσεις αγαθών για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστα έσοδα για την τήρηση βιβλίων θεωρούνται η αξία των αγαθών που επωλήθησαν και όχι οι προμήθειες.

μεταφοράς του, δηλαδή, ο πωλητής - εξαγωγέας αναλαμβάνει την παράδοση του αγαθού στον τόπο εκφόρτωσης.

FOB (Free On Board - Ελεύθερο στο κατάστρωμα): Ο πωλητής - εξαγωγέας αναλαμβάνει την παράδοση του αγαθού στον τόπο φόρτωσης γι' αυτό εισπράττει και μικρότερη αμοιβή. Στη συνέχεια, ο αγοραστής - εισαγωγέας ευθύνεται για την τύχη της μεταφοράς, μέχρι να παραλάβει το αγαθό.

Αυτή η διαφορά στην τιμή διαμορφώνεται από τον εξαγωγέα, είναι τίμημα πώλησης που περιλαμβάνεται στην αξία του τιμολογίου και πρέπει να υπολογίζεται στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του.

Αντίθετα, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο για τα πρακτορεία ταξιδίων η αξία πώλησης εισιτηρίων εκ μέρους διάφορων μεταφορικών επιχειρήσεων, αλλά η προμήθεια που εισπράττουν επί της αξίας αυτής, οι τυχόν λοιπές πρόσθετες παροχές (όπως π.χ. η έκπτωση λόγω τζίρου στο τέλος της χρήσεως) καθώς η τυχόν διαφορά της τιμής αγοράς από την τιμή πώλησης.

Στη Β' κατηγορία βιβλίων, ανεξάρτητα από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων, εντάσσονται:

- α) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου,
- β) ο περιπτεράς («κίосκι» εγκατεστημένο σε πεζοδρόμιο, κήπο ή πλατεία),
- γ) ο αποκλειστικά λιανοπωλητής αγαθών πρωτογενούς παραγωγής, όπως οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανόδιος (περιλαμβάνεται και το εθνικό «παζάρι», Π.Δ.3325/1955),
- δ) ο έμπορος πετρελαίου εσωτερικής καύσης (Diesel) θέρμανσης,
- ε) ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας,
- στ) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
- ζ) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων (Ν. 3229/04, άρθ. 32, §4),
- η) ο παρέχων υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση
- θ) ο επισκευαστής ή συντηρητής τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη,
- ι) ο πράκτορας κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή),
- ια) ο υποπράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
- ιβ) ο εφημεριδοπώλης.

Αν ο ίδιος επιτηδευματίας διατηρεί δύο από τα παραπάνω επαγγέλματα, τηρεί και για τα δύο, βιβλία Β' κατηγορίας.

Στη Γ' κατηγορία βιβλίων, ανεξάρτητα από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων, εντάσσονται οι ελληνικές και ξένες ΑΕ, ΕΠΕ. Ειδικά οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες, οι οποίες ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και στις οποίες δεν συμμετέχει πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (μέλος ΑΕ, ΕΠΕ), καθώς και

οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που ασχολούνται με το ίδιο αντικείμενο εργασιών για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2008 και μετά εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων για τη δραστηριότητα εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ. Όποιος από τους επιτηδευματίες αυτούς ασχολείται και με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα όρια Β' ή Γ' κατηγορίας βιβλίου.

Στην περίπτωση που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, με βάση τα όρια της Β' ή Γ' κατηγορίας βιβλίων (Ν. 3522/2006, άρθρο 28, § 6).

Κατ' εξαίρεση, αν εντάσσονται στη Γ' κατηγορία, μπορούν να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας:

α) οι ξένες επιχειρήσεις που έχουν υποκαταστήματα στην Ελλάδα βάσει των Α.Ν.89/1967 και 378/1968, δηλ. ασχολούνται αποκλειστικά με την εκτέλεση εμπορικών εργασιών το αντικείμενο των οποίων ευρίσκεται εκτός Ελλάδος (π.χ. πράκτορες ή διαχειριστές πλοίων με ξένη σημαία, αλλά και γενικότερα ναυτιλιακές επιχειρήσεις),

β) τα υποκαταστήματα αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας (π.χ. τα έσοδα της «Ολυμπιακής Αεροπορίας» στη Νέα Υόρκη δεν φορολογούνται από τις Ηνωμένες Πολιτείες και αμοιβαία τα έσοδα της «TWA», στην Αθήνα δεν φορολογούνται από την Ελλάδα),

γ) τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (εκτός από το Δημόσιο που δεν τηρεί βιβλία), οι επιτροπές, οι ενώσεις προσώπων, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί που διενεργούν πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ και ενδεχόμενα ξεπερνούν το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της Β' κατηγορίας.

Αν οι παραπάνω αλλοδαπές επιχειρήσεις αποκτούν και εισόδημα από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση ακινήτων, τα έσοδα-έξοδα αυτής της πηγής εισοδήματος τα παρακολουθούν σε ιδιαίτερες στήλες των βιβλίων Β' κατηγορίας που τηρούνται για τα απαλλασσόμενα εισοδήματα με τον όρο της αμοιβαιότητας, δεδομένου ότι είναι εφικτός ο

προσδιορισμός του εισοδήματος από την πηγή αυτή.

Σε κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ακαθάριστα έσοδά τους, (Β' ή Γ' κατηγορίας), εντάσσονται:

α) Όσοι εντάσσονται, λόγω επαγγέλματος, στη Β' κατηγορία βιβλίων, καθώς και οι παρέχοντες υπηρεσίες που εντάσσονται τουλάχιστον στη Β' κατηγορία βιβλίων, αλλά διατηρούν επίσης και δεύτερο κλάδο πώλησης, τηρούν για αυτόν βιβλία που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου (Β' ή Γ' κατηγορία), εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα και των δύο κλάδων υπερβαίνουν τα 10.000 € ή είναι κατώτερα, αλλά τα περιλαμβανόμενα έσοδα από παροχή υπηρεσιών υπερβαίνουν τα 5.000 €.

Στα 12 εντασσόμενα επαγγέλματα των επιτηδευματιών με βιβλία Β' κατηγορίας, τα έσοδα και τα έξοδα του πρώτου κλάδου τους μπορεί να εμφανισθούν στα βιβλία του δεύτερου κλάδου τους με ιδιαίτερο χώρο σε βιβλία Β' κατηγορίας ή με ιδιαίτερους λογαριασμούς σε βιβλία Γ' κατηγορίας. Στην περίπτωση της ενσωμάτωσης των δεδομένων της Β' σε Γ', η ενημέρωση των δεδομένων κάθε κατηγορίας συνεχίζει όπως και πριν (αυτόνομα). Απαγορεύεται οποιουδήποτε είδους πρόσθεση και συνολική παρουσίαση δεδομένων από διαφορετικές κατηγορίες, αφού πρόκειται και για διαφορετικούς συντελεστές καθαρών κερδών και φορολογίας. Τέλος, όταν επιλέγεται η λύση της ενσωμάτωσης, τότε είναι υποχρεωτικό να ακολουθούνται οι προθεσμίες υποβολής εντύπων ΦΠΑ της ανώτερης κατηγορίας. Θα συμπληρώνονται π.χ. ξεχωριστά τα έντυπα της Β' κατηγορίας, αλλά θα υποβάλλονται πλέον κάθε μήνα αντίστοιχα, αν πρόκειται για ενσωμάτωση των δεδομένων τους σε βιβλία Γ' κατηγορίας. Όταν κάποιο από τα 5 εντασσόμενα επαγγέλματα (α, β, γ, δ, ε) των επιτηδευματιών με βιβλία Β' κατηγορίας διατηρεί και δεύτερο (μη εντασσόμενο) κλάδο εκμετάλλευσης, υπολογίζει ξεχωριστά τα ακαθάριστα έσοδά του. Αντίθετα, στα άλλα 7 εντασσόμενα επαγγέλματα (στ, ζ, η, θ, ι, ια, ιβ) επιτηδευματιών της Β' κατηγορίας βιβλίων, είναι υποχρεωτική η συνολική παρουσίαση των ακαθάριστων εσόδων και των δύο κλάδων.

β) Οι υπόλοιποι επιτηδευματίες που δεν αναφέρονται στον ΚΒΣ, οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων του ΠΔ 518/1989 (ΦΕΚ 220Α), καθώς και οι νέοι επιτηδευματίες για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη, και ξεκινούν με

βιβλία Β' κατηγορίας.

Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή του ΚΒΣ, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή τους κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

Προαιρετικά ο μικροεπιτηδευματίας μπορεί να τηρεί βιβλίο Β' κατηγορίας, αρκεί να τηρεί παράλληλη και όλα τα στοιχεία της ανώτερης κατηγορίας που επέλεξε για τις επόμενες πέντε (5) διαχειριστικές περιόδους (1/1-31/12 πέντε ετών).

Αυτή η χρονική δέσμευση ισχύει για τις επιχειρήσεις που μπορούν να μετατάσσονται από τις απαλλασσόμενες ΦΠΑ στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η αντίστροφη πορεία μπορεί να γίνει, εφόσον δεν υπάρχει υποχρέωση παραμονής, αλλά χωρίς χρονική δέσμευση, (κωδ. Ν. 2859/2000).

Η δήλωση μεταβολής στην αρμόδια ΔΟΥ γίνεται στην αρχή του κάθε μήνα που θα ξεκινήσει η μεταβολή (μετάταξη). Μέχρι τότε, ως μικροεπιτηδευματίας δεν τηρούσε βιβλία του ΚΒΣ, δεν μπορούσε να εισπράττει επιπλέον ποσά ως ΦΠΑ στις πωλήσεις και προφανώς δεν συμπλήρωνε έντυπα απόδοσης ΦΠΑ. Λόγω της μετάταξης πρέπει να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία του ΚΒΣ, να εισπράττει επιπλέον ποσά ως ΦΠΑ στις πωλήσεις και προφανώς να συμπληρώνει έντυπα απόδοσης ΦΠΑ. Έτσι, όμως, το επιπλέον κόστος παρακολούθησης που προκαλεί στο Δημόσιο είναι μεγαλύτερο από την αναμενόμενη επιπλέον ωφέλεια φόρων προς το Δημόσιο, ιδιαίτερα αν ο μετατασσόμενος είχε τη δυνατότητα στην επόμενη χρήση να επιστρέφει εκεί που υποχρεωτικά εντάσσεται και στην μεθεπόμενη χρήση να ξαναζητάει προαιρετική μετάταξη. Είναι λοιπόν απαραίτητη η προϋπόθεση της παραμονής του στη νέα κατηγορία επί πέντε (5) διαχειριστικές περιόδους, έστω και αν το μετανιώσει πριν τη λήξη τους. Αυτό το αντικίνητρο μειώνει τόσο τον αριθμό των αιτήσεων μετάταξης, όσο και τη συχνότητα εγγραφών-διαγραφών στις ΔΟΥ.

Τέλος, κατά την έναρξη κάθε μήνα πρέπει να γίνει και η προαιρετική αλλαγή από τη Β' στη Γ' κατηγορία βιβλίων. Τότε όμως δεν υπάρχει αλλαγή στην απόδοση του ΦΠΑ, αφού και στις δυο αυτές κατηγορίες βιβλίων ισχύει το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (Έσοδα μείον Έξοδα απλογραφικά ή διπλογραφικά) με τα ίδια έντυπα (κωδικούς) δηλώσεων ΦΠΑ. Επομένως, σε όποιον τηρεί προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας παρέχεται το κίνητρο να επανέλθει στην αρχή της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, αν το θελήσει, στη Β' κατηγορία όπου υποχρεωτικά

εντάσσεται. Δηλαδή, δεν υπάρχει η αντίστοιχη δέσμευση της πενταετίας, αφού δεν προκαλείται επιπλέον κόστος παρακολούθησης στο Δημόσιο, ενώ αναμένεται σημαντική επιπλέον ωφέλεια προς το Δημόσιο. Αυτή δεν προκύπτει από την καταβολή μεγαλύτερου ύψους φόρων από τον μετατασσόμενο, αλλά από το γεγονός ότι η προαιρετική του μετάβαση στη Γ' κατηγορία βιβλίων του επιφέρει την υποχρεωτική εφαρμογή του ΕΓΛΣ. Τότε, εκατοντάδες κωδικοποιημένων λογαριασμών του διασταυρώνονται με τους αντίστοιχους των συναλλασσομένων του που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, εξαπλώνεται αποτελεσματικά ο έλεγχος και μειώνεται δραστικά η φοροδιαφυγή με τον πολλαπλασιασμό της είσπραξης των φορολογικών εσόδων.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι πιθανοί συνδυασμοί της ταυτόχρονης εκμετάλλευσης δυο κλάδων και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων.

Πίνακας 2.1: Πιθανοί συνδυασμοί ταυτόχρονης εκμετάλλευσης δυο κλάδων

| 1 ^{ος} ΚΛΑΔΟΣ | 2 ^{ος} ΚΛΑΔΟΣ | ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ |
|--|------------------------|--|
| 1. εντασσόμενος Β | εντασσόμενος Β | Και οι δυο κλάδοι Β' κατηγορίας βιβλίων |
| 2. εντασσόμενος Β α. πρατήριο υγρών καυσίμων β. περπτεράς γ. λαϊκή αγορά δ. έμπορος πετρ. θέρμανσης ε. κινητή καντίνα | μη εντασσόμενος | Υπολογίζονται ξεχωριστά τα ακαθάριστα έσοδα. Ο 1 ^{ος} Β, ο 2 ^{ος} ή Β ή Γ κατηγορίας βιβλία. |
| 3. εντασσόμενος Β στ. πρακτορείο εφημ. - περιοδικά ζ. πρατήριο χονδρ. καπν. πρ. η. παροχή υπηρ. –επαγγ. εγκατ. θ. επισκ/συντ. τεχν. Έργων ή εγκατ. επιτηδευματιών ή μη ι. πράκτορας λαχείων κ.α. ια. Υποπρακτ. εφημ. – περιοδ. ιβ. εφημεροδοπώλης | μη εντασσόμενος | Υπολογίζονται αθροιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και οι 2 Β ή Γ κατηγορίας βιβλία |
| 4. μη εντασσόμενος | μη εντασσόμενος | Υπολογίζονται αθροιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και οι 2 Β ή Γ κατηγορίας βιβλία |

2.3.2 Βιβλία Δεύτερης Κατηγορίας

Σύμφωνα με το άρθρο 4, βιβλία Β' κατηγορίας (Εσόδων – Εξόδων) υποχρεούνται να τηρούν οι 12 εντασσόμενοι επιτηδευματίες αυτής της κατηγορίας και όσοι μη εντασσόμενοι επιτηδευματίες δεν ξεπερνούν ετησίως το 1.500.000€ ως ακαθάριστα έσοδα.

2.3.3 Βιβλία Β' κατηγορίας με τήρηση ή μη βιβλίου απογραφών

Στα βιβλία Β' κατηγορίας περιλαμβάνεται υποχρεωτικά, εκτός του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων και το βιβλίο Απογραφών. Η καταγραφή (ποσότητα και αξία) αποθεμάτων γίνεται μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων, εκκαθαριστικής ΦΠΑ ή εισοδήματος. Η ενημέρωσή του δεν είναι υποχρεωτική για όσους ανήκουν στη Β' κατηγορία βιβλίων αλλά τα ετήσια έσοδά τους δεν ξεπερνούν το 10% του γενικού ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας, ενώ κατά την πρώτη χρήση τα ακαθάριστα έσοδα δεν ανάγονται σε ετήσια

Για τους παρέχοντες υπηρεσίες, με βιβλία Β' κατηγορίας, που χρησιμοποιούν διάφορα υλικά π.χ. συνεργείο αυτοκινήτων) δε δημιουργείται κατ' αρχήν υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών. Όταν, όμως, οι συνολικές αγορές (κόστος) των υλικών σε ετήσια βάση ξεπερνούν το 1/3 των συνολικών ακαθάριστων εσόδων (εργασία και υλικά) τότε πρόκειται και για κλάδο πώλησης αγαθών (υλικών) δηλαδή είναι υποχρεωτική η τήρηση βιβλίου απογραφών.

Την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών έχουν και οι επιχειρήσεις που τελούν σε αδράνεια γιατί θεωρούνται υφιστάμενες επιχειρήσεις, ενώ δεν έχουν αυτή την υποχρέωση οι επιχειρήσεις που διέκοψαν ή διαλύθηκαν, είτε εκποίησαν τα εμπορεύσιμα περιουσιακά τους στοιχεία ή αυτά περιήλθαν στα φυσικά πρόσωπα-φορείς των επιχειρήσεων, ως αντικείμενο της ιδιωτικής τους περιουσίας - αυτοπαράδοση κ.λπ.).

Όσοι έχουν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων από πώληση αγαθών) μία από τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίου

απογραφών για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους. Αντίθετα, αν τα ακαθάριστα έσοδα από την απαλλασσόμενη ή τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες είναι κάτω του 50% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων, υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών.

2.3.4 Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας

Το κλασικό (ιταλικό) σύστημα χρησιμοποιεί τα βιβλία:

- Γενικό Ημερολόγιο
- Γενικό Καθολικό
- Αναλυτικά Καθολικά
- Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών

Το παραπάνω σύστημα εφαρμόζεται κυρίως στις επιχειρήσεις με μικρό όγκο συναλλαγών.

Στις μεσαίου ή μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις, λόγω του μεγαλύτερου όγκου συναλλαγών εφαρμόζεται κυρίως το συγκεντρωτικό σύστημα με τις πολλές παραλλαγές του.

α) τη γερμανική παραλλαγή με τα αναλυτικά ημερολόγια του Ταμείου.

β) τη βελτιωμένη γερμανική παραλλαγή, όταν η οργάνωση της μεγάλου μεγέθους επιχείρησης με τον τεράστιο όγκο συναλλαγών απαιτεί τα δύο επί πλέον αναλυτικά ημερολόγια των Αγορών και των Πωλήσεων.

γ) τη γαλλική παραλλαγή με τα περισσότερα αναλυτικά ημερολόγια

δ) την αγγλική παραλλαγή που δεν τηρείται συγκεντρωτικό ημερολόγιο, αλλά τα δεδομένα των αναλυτικών ημερολογίων μεταφέρονται απευθείας στο γενικό καθολικό,

ε) την αμερικάνικη παραλλαγή που το συγκεντρωτικό ημερολόγιο και το γενικό καθολικό έχουν ενσωματωθεί σε ένα βιβλίο.

Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να αλλάξει το λογιστικό σύστημα που ακολουθεί από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου ή και κατά τη διάρκειά της, αν πρόκειται να αλλάξει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων από το χειρόγραφο στο μηχανογραφικό.

Βιβλία Γ' κατηγορίας υποχρεούνται να τηρούν οι ΑΕ, οι ΕΠΕ και όσες άλλες επιχειρήσεις ξεπερνούν το 1.500.000 € ως ετήσια ακαθάριστα έσοδα το 2006. Ακολουθείται η διπλογραφική μέθοδος και οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα (κλασσικό ή συγκεντρωτικό) βάσει των παραδεκτών αρχών της Λογιστικής.

Από 1.1.93 επεκτάθηκε η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) σε όσους τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας. Είναι υποχρεωτική τουλάχιστον σε επίπεδο πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, εκτός από τους λογαριασμούς της ομάδας 9. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων σε μη θεσμοθετημένους τριτοβάθμιους λογαριασμούς και των τριτοβάθμιων σε τεταρτοβάθμιους μπορεί να γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες των επιτηδευματιών, και είναι χρήσιμη για τη λογιστική οργάνωση της επιχείρησης και τη μελλοντική αντιμετώπιση μιας πιθανής νέας νομοθετικής ρύθμισης. Οι διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων (ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τράπεζες, ΝΠΔΔ) υπερισχύουν των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

Επίσης από 1.1.05 τηρούνται υποχρεωτικά τα Ν° 1 - 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) - International Accounting Standards (IAS) παράλληλα με τα Ν° 1 - 9 (μέχρι σήμερα) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) - International Financial Reporting Standards (IFRS) από τις εισηγμένες Α.Ε. στο ΧΑΑ.

Η τήρηση Μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων με το ΕΓΛΣ έγινε πλέον υποχρεωτική τόσο με το ΕΓΛΣ (παρ. 2.2.103), όσο και με τον Κ.Β.Σ. (άρθρο 27) βάσει του Ν.3052/02, άρθ. 2, § 6. Όσες από τις ΑΕ ή τις ΕΠΕ ή τις κατά μετοχές ΕΕ ή τις ΟΕ και τις ΕΕ των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι ΑΕ ή ΕΠΕ ή κατά μετοχές ΕΕ, καθώς και όσες εταιρίες διέπονται ή όχι από το δίκαιο κράτους μέλους της ΕΟΚ (Ε.Ε.) αλλά έχουν νομικό τύπο ανάλογο τον προαναφερθέντων και ξεπερνούν τα δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια σε δύο συνεχόμενες χρήσεις, υποχρεούνται να επιλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) του ν. δ. 3329/1955 (ΦΕΚ Α' 280) και σήμερα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ) του ν. 1969/91, ΠΔ 341/97 (ΦΕΚ Α' 232). Τέλος, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ΑΕ που έχουν κύκλο εργασιών πάνω από 1 εκ. €, αλλά δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια, ελέγχονται από δύο τουλάχιστον Ελεγκτές (Λογιστές-Φοροτεχνικούς Α'

τάξεως) ή από έναν Ορκωτό Λογιστή.

Αυτή η υποχρέωση παύει να ισχύει, όταν για δύο συνεχείς χρήσεις δεν ξεπεράσουν τα δύο από τα τρία παραπάνω κριτήρια. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Ν. 1882/1990), οι προηγούμενες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες για την τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων να εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ. (ομάδα 9, όταν προβλέπεται) που ορίζεται χρονικά:

- Από τη χρήση που αρχίζει μετά 31.12.91 για τις μεταποιητικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα Αν λειτουργούν ως αμιγείς ή μικτές.
- Από τη χρήση που αρχίζει μετά 31.12.90 για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις, εκτός από τις ασφαλιστικές (με το Π.Δ. 148/84 και το ΦΕΚ 47Α/84 εφαρμόζουν το Κλαδικό τους Λογιστικό Σχέδιο από 1.1.1985) και τις τραπεζικές (η εφαρμογή του Κλαδικού Λογιστικού τους Σχεδίου άρχισε στις 1.1.1994, με το Π.Δ. 384/92 και το ΦΕΚ 210Α/92).

Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο (ΚΛΣ) για τα ΝΠΔΔ (Π.Δ.205/98) εφαρμόζεται από 1.1.2000 σε όσα ΝΠΔΔ υποχρεούνται να καταρτίζουν προϋπολογισμό και να παρακολουθούν την εκτέλεσή του με βάση τις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού. Εντός του προηγούμενου πλαισίου λειτουργεί και ΚΛΣ για τις Μονάδες Υγείας του Δημοσίου βάσει του ΠΔ 146/2003.

Όσον αφορά στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης η υποχρέωση εφαρμογής της αρχίζει 1.1.2000 για τα νοσηλευτικά ιδρύματα του ΕΣΥ. Στις 1.1.2001 αρχίζει για τα λοιπά ΝΠΔΔ και του ΟΤΑ όλων των βαθμών (εξαιρούμενων εκείνων που δεν υπερβαίνουν τα 15 εκ. € ως ετήσιο προϋπολογισμό εξόδων). Αξίζει να σημειωθεί, ότι επειδή υπάρχουν σημαντικές διαφορές στη δομή, στο αντικείμενο των εργασιών και στο σύστημα ελέγχου των ΟΤΑ, σε σχέση με τα λοιπά ΝΠΔΔ, έχει καταρτισθεί ΚΛΣ για τους ΟΤΑ (Π.Δ. 315/1999, ΦΕΚ302Α).

2.3.5 Βιβλίο Αποθήκης, Παραγωγής – Κοστολογίου, Τεχνικών Προδιαγραφών

Το βιβλίο αποθήκης (Β.Α.) είναι ένα κατά κανόνα βιβλιοδετημένο λογιστικό βιβλίο ή κινητά φύλλα (καρτέλες ή καταστάσεις), όπου παρακολουθείται κάθε μετακίνηση (εισαγωγή ή εξαγωγή) των αγαθών είτε προς την επιχείρηση από τους

προμηθευτές της (αγορές), είτε από την επιχείρηση προς τους πελάτες της (πωλήσεις), τους αποθηκευτικούς της χώρους ή την παραγωγή (ποσοτική διακίνηση), όταν πρόκειται για βιομηχανία ή βιοτεχνία.

Επομένως, είναι το σύνολο των λογαριασμών της διαρκούς απογραφής, όπου καταχωρούνται αγαθά της επιχείρησης με εμπορεύσιμη αξία (έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες) κατ' είδος, ποσότητα και αξία, δηλ. έχει χαρακτήρα αναλυτικού καθολικού (αν δεν τηρείται κατ' αξία, αλλά με κατά ποσότητα, τότε αποτελεί βοηθητικό βιβλίο).

Από 1.9.2002 ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης μηχανογραφικά, υποχρεούται εκτύπωσης της μηνιαίας κατάστασης ΒΑ ή του θεωρημένου ΒΑ, να αποθηκεύει τα σχετικά δεδομένα σε ξεχωριστό οπτικό δίσκο ανά μήνα (πολ. 1167 & 1225/2002).

Οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και τα κατεστραμμένα ή κλεμμένα αγαθά καταχωρούνται είτε αφαιρετικά, δηλ. με κόκκινο στυλό, είτε σε ιδιαίτερες στήλες.

Επιπλέον, για τον ουσιαστικό έλεγχο των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων τηρείται και το Βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου (Β.Π-Κ) από το οποίο προκύπτουν οι μονάδες και η φύρα παραγωγής για κάθε προϊόν, όπως και ο προσδιορισμός του κόστους των παραγομένων προϊόντων.

Σε κάθε μερίδα αναγράφονται οι τεχνικές προδιαγραφές του συγκεκριμένου είδους προϊόντος. Πρόκειται για την εμπειρική συνταγή των τεχνικών κάθε επιχείρησης για να παραχθεί 1 μονάδα ημικατεργασμένου ή έτοιμου προϊόντος, η οποία αποτελεί και τη μοναδική σχετική υποχρέωση για όσους τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά την αναλυτική λογιστική (ομ. 9 ΕΓΛΣ). Η τυχόν μεταβολή των τεχνικών προδιαγραφών κατά τη διάρκεια της χρήσεως αναγράφεται στη σχετική μερίδα. Από 1.1.2003 οι τεχνικές προδιαγραφές (στήλες 1, 2, 3) πρέπει να παρουσιάζονται σε ιδιαίτερο θεωρημένο Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών (ΒΤΠ), αφού γίνεται αθεώρητο το ΒΠ-Κ (Ν. 3052/2002, άρθρο 8, §13). Από 1.1.2009, όμως, παρέχεται η δυνατότητα της εγγραφής των δεδομένων του ΒΤΠ σε μία και μοναδική σύνοδο εγγραφής (No Multisession) θεωρημένου μη επανεγγράψιμου οπτικού δίσκου (πολ. 1174/2008).

Όταν το παραγόμενο προϊόν διέρχεται περισσότερα στάδια (φάσεις) επεξεργασίας παρακολουθείται σε διαφορετικές μερίδες (Β.Α. και Β.Π-Κ) χωριστά

κατά στάδιο, εφόσον αυτή η παρακολούθηση κρίνεται απαραίτητη για την εξεύρεση και τον έλεγχο κόστους του ολοκληρωμένου προϊόντος. Θα πρέπει όμως, σε κάθε στάδιο να παράγονται ευδιάκριτα προϊόντα τα οποία θεωρούνται ως έτοιμα και πωλούνται ως έχουν, αλλά χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για το επόμενο στάδιο.

Όταν το προϊόν παράγεται κατά παραγγελία του πελάτη, αντί της τήρησης κατά είδος μπορεί να τηρείται σε μερίδες κατά παραγγελία (Β.Α., Β.Π-Κ και ΒΤΠ). Καταχωρούνται οι αναλωθείσες και οι παραγόμενες ποσότητες ετοιμών προϊόντων, η φύρα παραγωγής, το συνολικό κόστος, το μικτό κέρδος, καθώς και η αξία της παραγγελίας.

Ο έλεγχος και οι επαληθεύσεις στο Β.Π-Κ είναι υποχρεωτικές και στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει ειδικό κεφάλαιο. Θα μπορούσε να διαπιστωθεί π.χ. τυχόν απόκρυψη, παραγωγής και πώλησής της χωρίς δικαιολογητικά, ή πώληση πρώτης ύλης ή τυχόν αποκρύψεις απογραφέντων κατά την παραγωγική διαδικασία. Η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη του Β.Π-Κ αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων (άρθρο 30). Επίσης η παράλειψη τήρησης τεχνικών προδιαγραφών, καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό και τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή (ΣτΕ 805/89).

Το Β.Α. τηρείται υποχρεωτικά, όταν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα⁴ επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας ξεπερνούν από το 2006 και μετά τα παρακάτω όρια, κατά χρήση:

1) 5.000.000 €

α) πωλήσεις κυρίως χονδρικές (Βιβλίο Αποθήκης - ΒΑ)

β) πωλήσεις μετά από επεξεργασία των αγαθών. Τότε τηρείται ΒΑ, ΒΠ-Κ και Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών (ΒΤΠ).

ΒΑ: πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων και υποπροϊόντων, με αναφορά στην αξία κτήσης τους, τουλάχιστον μία φορά το χρόνο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού και για τους τηρούντες αναλυτική (ομ. 9 ΕΓΛΣ) στο χρόνο

⁴ περιλαμβάνονται ή όχι τα μεγέθη που έχουν αναφερθεί στα όρια των ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη σε κατηγορίες βιβλίων (άρθρο 4). Ειδικά στις επιχειρήσεις έκδοσης περιοδικού περιλαμβάνονται τα έσοδα από την πώληση του περιοδικού, αλλά όχι τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, όπως οι διαφημιστικές καταχωρήσεις στο περιοδικό (αποφ. 1151751/93).

προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων. Η καταχώρηση για τις αγοραπωλησίες γίνεται κατά είδος, ποσότητα και αξία, ενώ για τις εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτικές διακινήσεις, καθώς και στην επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτων γίνεται κατ' είδος και ποσότητα.

Από 23/4/2010 απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων αποθήκης ο επιτηδευματίας που αποκλειστικά επεξεργάζεται αγαθά τρίτων (φασονίστας). Εάν όμως επεξεργάζεται και δικά του αγαθά (παραγωγή ιδίων προϊόντων) και ανεξάρτητα εάν είναι όμοια ή μη με τα αγαθά του τρίτου, τότε δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίου αποθήκης και κρίνεται για την υποχρέωση αυτή με βάση το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από την πώληση των δικών του αγαθών και των εσόδων του από την επεξεργασία των αγαθών των τρίτων.

Β.Π.-Κ: Από 1.1.95 τηρείται από όσους τηρούν υποχρεωτικά ΒΑ και πωλούν δικά τους αγαθά μετά από επεξεργασία, ανεξάρτητα εάν αυτή γίνεται σε δικές τους εγκαταστάσεις (εργοστάσια ή εργαστήρια) ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Δεν το τηρούν όσοι προαιρετικά τηρούν ΒΑ και όσοι επεξεργάζονται αγαθά για λογαριασμό τρίτων.

ΒΤΠ: Από 1.1.03 τηρείται ξεχωριστά από το ΒΠ-Κ με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος.

Βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας παρακολουθούνται στο βιβλίο αποθήκης συνολικά μόνο κατ' αξία σε αντίστοιχο λογαριασμό.

Ο παραπάνω επιτηδευματίας ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της ημέρας εξαγωγή από την αποθήκη προς την παραγωγική διαδικασία πρώτων υλών, ιδίων ή τρίτων ή την επαναφορά τους στην αποθήκη, καθώς και για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη ετοιμών. Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, καθώς και ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

γ) πωλήσεις κυρίως λιανικώς (Βιβλίο Αποθήκης - ΒΑ)

2) 6.500.000 €

Πωλήσεις κυρίως (άνω του 80%) σε άλλη χώρα (εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις).

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις στα όρια των ακαθάριστων εσόδων (5.000.000 ή

6.500.000) αφορούν και εκείνους που :

- πουλάνε αγαθά τρίτων ή δικά τους και τρίτων.
- επεξεργάζονται αγαθά τρίτων ή δικά τους και τρίτων (με την εξαίρεση του ΒΠ-Κ, ΒΤΠ).

Σε αυτές τις περιπτώσεις τα ΒΑ, ΒΠ-Κ τηρούνται τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.

Αξίζει να διευκρινιστεί ότι όλα τα ανωτέρω όρια πρέπει να ξεπεραστούν από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα. Ο εξαγωγέας θεωρείται χονδρέμπορος κατά τον ΚΒΣ (άρθρο 3) αλλά, αν τα έσοδα από εξαγωγές υπερβαίνουν το 80% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του, θεωρείται κυρίως εξαγωγέας κατά τον ΚΒΣ και θα υποχρεωθεί να τηρήσει ΒΑ μόνο, αν ξεπεράσει το όριο των 6,5 εκ. Ο υπολογισμός του 80% γίνεται χωριστά για κάθε τυχόν κλάδο (εμπορίας, επεξεργασίας).

Αν τα έσοδα του επιτηδευματία ξεπεράσουν για πρώτη φορά από την έναρξη των εργασιών του τα σχετικά όρια, θα πρέπει αυτό να ξανασυμβεί για δεύτερη φορά στην επόμενη χρήση, ώστε μετά τη λήξη της να αρχίσει η υποχρέωση τήρησης ΒΑ, ΒΠ-Κ, ΒΤΠ. Αντίθετα, ο επιτηδευματίας παύει να τηρεί ΒΑ, ΒΠ-Κ, ΒΤΠ από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης που για δεύτερη συνεχή χρήση δεν υπερέβη τα σχετικά όρια. Στην περίπτωση αύξησης των ορίων, λαμβάνονται υπόψη, τα νέα όρια και για τις δύο προηγούμενες χρήσεις που λήγουν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των νέων ορίων. Όταν μετατρέπεται ΕΠΕ σε ΑΕ ή το αντίστροφο, δεν ιδρύεται νέο νομικό πρόσωπο, αλλά μεταβάλλεται ο νομικός τύπος και, συνεπώς, συνεχίζεται η τυχόν υποχρέωση τήρησης ΒΑ. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε όταν μετατρέπεται ΟΕ σε ΕΕ ή το αντίστροφο. Αντίθετα, όταν μετατρέπεται ατομική επιχείρηση ή ΟΕ σε ΑΕ ή γίνεται συγχώνευση ΑΕ, πρόκειται για δημιουργία νέου νομικού προσώπου και αρχίζει τότε ο υπολογισμός της υπέρβασης ή όχι των ορίων του ΒΑ.

Ο όρος «αυτοτελής αποθηκευτικός χώρος» δεν καλύπτει μόνο την «αποθήκη» με τη στενή έννοια, αλλά περιλαμβάνει γενικότερα τους χώρους που επικοινωνούν μεταξύ τους και διατηρούν αποθέματα (εργοστάσιο, κατάστημα κ.λπ.). Κάθε αυτοτελής αποθηκευτικός χώρος τηρεί ξεχωριστό ΒΑ και ξεχωριστά ΒΠ-Κ, ΒΤΠ.

Όταν μεταξύ Κεντρικού (Κ) και Υποκαταστήματος (Υ) υπάρχει λογιστική αυτοτέλεια, τότε τηρούνται ξεχωριστά ΒΑ, ΒΠ-Κ και ΒΤΠ.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα ή στον αποθηκευτικό χώρο μπορεί να μην τηρείται ίδιο βιβλίο αποθήκης, με την προϋπόθεση ότι θα δίνονται στον έλεγχο άμεσα τα ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου, μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 17 και της παρ. 2 του άρθ. 24 έπρεπε να έχει γίνει ενημέρωσή του.

Ακόμη, όταν οι εγκαταστάσεις στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, ή όταν απαλλάσσονται από έκδοση ΔΑ (άρθρο 11), μπορεί να τηρείται μία ενιαία μερίδα γι' αυτές στο ΒΑ που τηρείται σε μία από αυτές.

Τέλος δε, όταν στο Κεντρικό δεν αποθηκεύονται ή δε διακινούνται αγαθά, μπορεί να τηρεί βιβλία μόνο το Υποκατάστημα κατ' είδος, ποσότητα και αξία, ανεξάρτητα από τα τηρούμενα σε αυτό βιβλία (αυτοτελής ή εξαρτημένη λογιστική).

Οι προηγούμενες διατάξεις, λόγω των εξελίξεων της μηχανογραφημένης Λογιστικής, συνεχώς διαφοροποιούνται με νεώτερες αποφάσεις (πολ. 1271/02 & παρ. 11-16, άρθ. 19 Ν. 3842/10), αρκεί να τηρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 17 και 24 (χρόνος ενημέρωσης και εκτύπωσης βιβλίων). Τέλος, επειδή στις επιχειρήσεις τύπου το κόστος καθορίζεται με ειδικό τρόπο, το ΒΠ-Κ αναπληρούται από την υποχρέωσή τους να τηρούν βιβλία αποθήκης: α) χάρτου, β) μελάνης και μετάλλου, γ) εφημερίδων-περιοδικών και δ) επιστρεφόμενων φύλλων εφημερίδων και τευχών περιοδικών, ενώ απαλλάσσονται από την τήρηση τεχνικών προδιαγραφών (Εγκ. 7181/70, Πολ. 1208/94). Δεν υποχρεούνται να τηρεί ΒΑ ο (κατά την εισαγωγή και κατά την εξαγωγή):

- α) εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου,
- β) πωλητής καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- γ) πωλητής βενζίνης και πετρελαίου για λογαριασμό τρίτου,
- δ) πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων,
- ε) πρατηριούχος υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων,
- στ) εστιατορας ή ζαχαροπλάστης,
- ζ) εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ,
- η) πωλητής νωπών οπωρολαχανικών και ιχθύων,
- θ) πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων (εκτός περίπτωση η) κυρίως (άνω του 80%) στο εξωτερικό,

ι) παραγωγός κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών (δεν εξαιρούνται ΒΑ, ΒΠ-Κ οι επιχειρήσεις επεξεργασίας ταινιών (εμφάνιση φιλμς κ.λπ.-Υπ. Οικ. 1045964/3.5.96),

ια) πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,

ιβ) εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου (υλικά παροχής υπηρεσιών),

ιγ) κατασκευαστής δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή ανέγερση και πώληση οικοδομών,

ιδ) λειτουργών με έγκριση ΥΠΕΧΩΔΕ ως «Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης» (Ν. 2939/01, άρ. 2§19).

ιε) διαφημιστής (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 8604/1969),

ιστ) παρέχων αποκλειστικά υπηρεσίες (Εγκ.40/1977).

Ο εκμεταλλευτής καταστήματος σούπερ-μάρκετ που ασχολείται με την κατά κύριο λόγο λιανική πώληση, με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης, ειδών διατροφής, κρέατος, απορρυπαντικών, ποτών, ειδών οικιακής χρήσεως και άλλων ειδών απαλλάσσεται από την τήρηση του βιβλίου αποθήκης κατά την εξαγωγή.

Δεν υποχρεούται να τηρεί Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ο:

α) εκμεταλλευτής λατομείου, μεταλλείου; ορυχείου για τα πρωτογενή υλικά που εξορύσσονται

β) παραγωγός αγροτικών προϊόντων πρωτογενούς παραγωγής

Κατά καιρούς εκδίδονται αποφάσεις (πολ.) για τις ιδιαιτερότητες τήρησης ΒΑ, ΒΠ-Κ στις επιχειρήσεις: εκκοκκιστήρια-σπορελαιουργεία (1122/07), εκτροφεία πτηνών (1125/07), εκτροφεία ζώων (1124/07), παραγωγή-πώληση λογισμικού (1174/01), ιχθυοτροφεία (1175/01) και τεχνικές επιχειρήσεις (1089/03 & 1060/04).

Τέλος, ο επιτηδευματίας, που διατηρεί παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου (περιλαμβάνει και την πώληση αυτούσιων πρώτων υλών) και ξεχωριστό κλάδο επεξεργασίας ή ένα από τα παραπάνω επαγγέλματα (εκτός του σούπερ μάρκετ), κρίνεται αυτοτελώς για κάθε κλάδο ως προς την υποχρέωση ή όχι τήρησης ΒΑ.

Κατ' εξαίρεση, για όσους υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομ. 9 ΕΓΛΣ), η τυχόν υποχρεωτική τήρηση ΒΑ στον κλάδο εμπορίου συνεπάγεται για τον κλάδο επεξεργασίας και την υποχρεωτική τήρηση ΒΑ (και αντίστροφα), καθώς και την απαλλαγή του από την τήρηση ΒΠ-Κ.

2.3.6 Έννοια και Βιβλία Υποκαταστήματος

Ως υποκατάστημα (Υ) θεωρείται η εκτός του Κεντρικού (Κ) καταστήματος επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, όπου γίνεται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Δηλαδή δε θεωρείται υποκατάστημα μία αποθήκη χωρίς τις προηγούμενες δραστηριότητες, ούτε όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους. Αντίθετα, η λήψη και η διαβίβαση χρηματιστηριακών εντολών (τηλεφωνικά ή μη) από τα γραφεία των ΑΕΛΔΕ χαρακτηρίζεται ως συναλλακτική δραστηριότητα δηλ. χαρακτηρίζονται ως υποκαταστήματα, αφού από αυτά τα γραφεία παρέχονται υπηρεσίες στους πελάτες (πολ. 1133/2000). Όταν τα βιβλία του Υποκαταστήματος τηρούνται χειρόγραφα, καταχωρούνται εγγραφές μόνο μίας διαχειριστικής περιόδου, εκτός αν αυτά τηρούνται διπλότυπα.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, τηρεί και στο Υποκατάστημα όμοια βιβλία με το Κεντρικό. Μπορεί, όμως, να μην τηρεί βιβλία αν οι συναλλαγές (αγορές, πωλήσεις) κάθε Υποκαταστήματος παρακολουθούνται από το Κεντρικό χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα του Κεντρικού ή άλλου Υποκαταστήματος.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι όταν τα βιβλία του Υποκαταστήματος τηρούνται μηχανογραφικά και τα βιβλία του Κεντρικού τηρούνται χειρόγραφα, δηλαδή δεν τηρείται ισοζύγιο Γενικών-Αναλυτικών Καθολικών, τα μηχανογραφικώς τηρούμενα του Υποκαταστήματος εκτυπώνονται σε θεωρημένα έντυπα μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και δεν υπάρχει δυνατότητα αποθήκευσης του περιεχομένου τους.

Το Υποκατάστημα απαλλάσσεται να τηρεί βιβλία, όταν στεγάζεται σε συνεχόμενο ή στον ίδιο κτιριακό χώρο με το Κεντρικό ή άλλο Υποκατάστημα, και ακόμη, όταν γενικά δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση, όπως για παράδειγμα τα εργοτάξια των τεχνικών επιχειρήσεων, οι χώροι συγκέντρωσης, επεξεργασίας και μεταφοράς αγροτικών προϊόντων, οι αυτοκινητοτράπεζες και οι προσωρινοί

εκθεσιακοί χώροι. Τότε, τα στοιχεία συναλλαγών καταχωρούνται στα βιβλία του Κεντρικού ή του Υποκαταστήματος στο οποίο ανήκουν μέσα στις 15 πρώτες ημέρες του επόμενου μήνα από τη συναλλαγή. Ειδικά οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε Υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα του Κεντρικού ή άλλου Υποκαταστήματος, ενώ στα βιβλία Γ' κατηγορίας παρακολουθείται χωριστά και το «ταμείο» κάθε Υ. Η έκδοση όμως των στοιχείων γίνεται σε κάθε εγκατάσταση. Όταν το Υ δεν έχει μηχανογραφική υποδομή ώστε να είναι δυνατή η ανάγνωση των δεδομένων ΒΑ σε οπτικό δίσκο (CD ROM) από αυτό, τότε τα δεδομένα ΒΑ του Υποκαταστήματος θα δίνονται στον έλεγχο από το Κεντρικό εκτυπωμένα σε αθεώρητες καταστάσεις, παράλληλα με την αποθήκευσή τους σε ξεχωριστό CD (πολ. 1225/2002).

Με αίτηση του επιτηδευματία και έγκριση του Προϊσταμένου ΔΟΥ του Κεντρικού μπορεί να επιτραπεί η μη τήρηση όλων ή μερικών βιβλίων του Υποκαταστήματος ή η τήρησή τους με διαφορετικό τρόπο εκτός του ΒΑ.

2.4 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Για να καλυφτούν όλες οι περιπτώσεις ο ΚΒΣ προβλέπει ένα πλήθος παραστατικών (στοιχείων) τα οποία θα αναλύσουμε παρακάτω.

2.4.1 Δελτία Αποστολής

Το Δελτίο Αποστολής (Δ.Α.), ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών, έχει κορυφαία σημασία, όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο (προληπτικό και τακτικό).

Είναι γεγονός, ότι ο έλεγχος της διακίνησης, που επιτυγχάνεται με τον έλεγχο της νόμιμης και ορθής έκδοσης του Δελτίου Αποστολής, είναι το βασικό εργαλείο περιστολής της φοροδιαφυγής στον τομέα παραγωγής και εμπορίας αγαθών.

Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης έχει προβλέψει αυστηρές κυρώσεις για πράξεις ή παραλείψεις (παραβάσεις), που αφορούν το Δ.Α., τόσο διοικητικές (πρόστιμα)

όσον και ποινικές, με επιπτώσεις (συντρεχουσών των προϋποθέσεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.),στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Το Δ.Α. και ειδικότερα το πρώτο αντίτυπο καλύπτει υποχρεωτικά διακινήσεις αγαθών εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης και αποτελεί το «διαβατήριο» σε κάθε περίπτωση εξόδου αγαθών από την επιχείρηση ή όποια άλλη εγκατάσταση, εφόσον ο αποστέλλων ή ο διακινών δεν είναι ιδιώτης.

Στις περισσότερες περιπτώσεις το Δ.Α. συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με παραστατικό αξίας (τιμολόγιο, εκκαθάριση κ.λπ.) και είναι σε κάθε περίπτωση θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Υπόχρεοι για έκδοση Δ.Α. είναι:

- Οι επιτηδευματίες (για όλες τις διακινήσεις).
- Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τα λοιπά πρόσωπα του άρθρου 2 § 3 του Κ.Β.Σ (για ορισμένες διακινήσεις).
- Οι αγρότες (για ορισμένες διακινήσεις).

2.4.1.1 Επιτηδευματίες

Οι επιτηδευματίες ουσιαστικά υποχρεούνται σε κάθε περίπτωση διακίνησης να εκδίδουν Δ.Α. (εκτός από τις εξαιρέσεις που διοικητικά, κατά καιρούς έχουν καθιερωθεί και παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα).

Πίνακας 2.2: Κυριότερες εξαιρέσεις Έκδοσης Δ.Α.

| A/A | Περιπτώσεις Κάθε περίπτωση | Διατάξεις, εγκύκλιοι και έγγραφα που ρυθμίζουν |
|-----|--|--|
| 1. | Διακίνηση οδοντοπροσθετικών προπλασμάτων, μέτρων από πλαστική ύλη, οδοντοστοιχιών από κερί κ.λ.π. από οδοντογιατρούς σε οδοντοτεχνίτες και αντίστροφα. | Εγκ. Σ. 277/ΠΟΛ. 6/15.1.79 Εγκ. Ο. 38/3/ΠΟΛ. 38/26.2.79 Εγκ. Σ. 3326/ΠΟΛ. 194/24.7.79 Εγκ. Σ. 458/22/5.2.87 |

| | | |
|-----|--|---|
| 2. | Επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών κ.λ.π. προς τα ασφαλιστικά ταμεία. | Εγκ. Σ. 535/52//ΠΟΛ.125/13.4.69 Εγκ. Σ. 4339/1082/ΠΟΛ.178/6.6.69 Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992 |
| 3. | Διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών από υποπράκτορες | Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992 |
| 4. | Διακινούμενα είδη γραφείων τελετών. | Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992 |
| 5. | Διακίνηση κενών φιαλών, κιβωτίων κ.λ.π. αναψυκτικών, μύρας, κρασιών κ.λ.π. | Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992 |
| 6. | Διακίνηση φωτορεπορτάζ από φωτοειδησιογράφους. | Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992 |
| 7. | Τοποθετήσεις ανταλλακτικών και εξαρτημάτων από συνεργεία επισκευής, εφόσον πρόκειται για μικτή συναλλαγή και απεικονίζεται σε Α.Π.Υ. | Εγκ. Σ. 682/ΠΟΛ. 54/23.2.87 Εγκ. 3/1992 |
| 8. | Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία που βρίσκονται στον ίδιο ή συνεχόμενο κτιριακό χώρο. | Εγκ. 1055412/ΠΟΛ. 1105/12.6.92 |
| 9. | Διακίνηση γραφικής ύλης | Εγκ. 3/1992 |
| 10. | Διακίνηση εντύπων με οδηγίες χρήσης μηχανημάτων. | Εγκ. 3/1992 |
| 11. | Διακίνηση χειρόγραφων, τυπογραφικών δοκιμών και σχεδίων κατά τις διάφορες φάσεις εκτύπωσης βιβλίων. | Εγκ. 3/1992 |
| 12. | Διακίνηση εργαλείων και μηχανημάτων από τεχνικούς. | Εγκ. 3/1992 |
| 13. | Διακίνηση φαγητών στα σπίτια ιδιωτών καταναλωτών, εφόσον συνοδεύονται από την Α.Λ.Π. | Εγκ. 3/1992 |
| 14. | Διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών στους συνδρομητές. Περιλαμβάνει και τα CD-ROM.* | Εγκ. 3/1992 * Έγγρ. 1100262/890π.ε./12.8.03 |
| 15. | Διακίνηση αυτοκινήτων κ.λ.π. για επισκευή κ.λ.π. | Εγκ. 3/1992 |
| 16. | Διακίνηση ελαιοκάρπου. | Εγκ. 3/1992 |

| | | |
|-----|--|---|
| 17. | Πλανόδιοι χωρίς μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση. | Εγκ. 3/1992 |
| 18. | Διακίνηση αγαθών εντός εργοταξίων. | Έγγρ. 1108272/879/18.1.92 (προς ΥΠΕΔΑ) |
| 19. | Διακίνηση εγγράφων από εταιρείες ταχυμεταφορών. | Εγκ. Ε. 15039/71/ΠΟΛ. 1019/19.1.89 |
| 20. | Διακίνηση μεταχειρισμένων ανταλλακτικών, οργάνων και εξαρτημάτων από επιχειρήσεις εφοδιασμού πλοίων. | Εγκ. 1121907/992/ΠΟΛ.1336/20.10.93 |
| 21. | Διακίνηση και δωρεάν διάθεση ετήσιου περιοδικού διαφημιστικού περιεχομένου. | Έγγρ. 1113950/929/27.11.92 |
| 22. | Διακίνηση κενών κοντέινερς. | Έγγρ. 1118523/133/8.3.94 |
| 23. | Διακίνηση διαφημιστικών μέσων (αφισών, φέιγ- βολάν κ.λ.π.) από διαφημιστικές επιχειρήσεις. | Εγκ. 3/1992 |
| 24. | Ορισμένες μεταφορές με Φ.Ι.Χ. από επιχειρήσεις κατασκευαστικές, μεταλλευτικές ή παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου. | Άρθρο 16 § 1 Κ.Β.Σ. |
| 25. | Λιανοπωλητές πλανοδίως ή σε κινητές λαϊκές αγορές (δεν περιλαμβάνονται οι αγρότες), εφόσον φέρουν μαζί το τηρούμενο βιβλίο αγορών και τα παραστατικά αγοράς. | Άρθρο 15 § 43 ν. 2166/93 |
| 26. | Διακίνηση φιλμ από τους φωτογράφους και φωτορεπόρτερς, για την άσκηση της εργασίας τους. | Έγγρ. 1099297/712/12.9.96 |
| 27. | Διακίνηση αναλωσίμων αγαθών (υλικών καθαριότητας) από συνεργεία καθαρισμού κτιρίων. | Έγγρ. 1105538/777/10.10.96 |
| 28. | Μεταφορά αποσκευών πελατών. | Έγγρ. 1113416/848/2.12.96 |
| 29. | Διακίνηση υλικών από Ο.Τ.Ε. | Α.Υ.Ο. 1118436/ΠΟΛ. 1352/20.12.96 |
| 30. | Δείγματα πετρωμάτων, βράχων, χώματος κ.λ.π. για εργαστηριακό έλεγχο ποιότητας. | Έγγρ. 1115485/824/21.11.97 |
| 31. | Κενά μπιτόνια μεταφοράς διαλύματος τεχνητού νεφρού. | Έγγρ. 1132403/1002/15.1.98 |
| 32. | Διακίνηση και δωρεάν διάθεση περιοδικού σε διαφημιζόμενη πελάτες. | Έγγρ. 1079931/497/31.7.98 -Βλ. και α/α 21- |
| 33. | Διακίνηση έμφορτων μισθωμένων πελατών. | Έγγρ. 1086198/533/6.8.98 |
| 34. | Διακίνηση εισιτηρίων συγκοινωνιακών μέσων. | Έγγρ. 1103400/629/24.9.98 |

| | | |
|-----|--|---|
| 35. | Διακίνηση εξοπλισμού κινηματογραφικών συνεργείων παραγωγής ταινιών. | Έγγρ. 1054826/371/15.6.99 -Βλ. και α/α 12- |
| 36. | Διακίνηση δειγμάτων για χημική ή μικροβιολογική ανάλυση. | Έγγρ. 1069439/475/4.8.99 |
| 37. | Διακίνηση προκατασκευασμένων οικίσκων σε σεισμοπαθείς από την Τράπεζα της Ελλάδος. | Εγκ. 1097624/4803/0014/29.10.99 |
| 38. | Διακίνηση υπερρευστοποιητικού σκυροδέματος, εφόσον δεν εισπράττεται ιδιαίτερο τίμημα. | Έγγρ. 119159/950/26.1.2000 |
| 39. | Διακίνηση κλασέρ αρχειοθέτησης περιοδικού σε συνδρομητές. | Ερ. 1011760/106/21.2.2000 |
| 40. | Διακίνηση περιοδικών για βιβλιοδεσία, εφόσον κατά την παραλαβή από τους συνδρομητές ο παραλήπτης εκδίδει αντίστροφο Δ.Α. | Ερ. 1012720/118/20.2.01 |
| 41. | Διακίνηση προκατασκευαζόμενων πλαστικών καρτών γνωστοποίησης κωδικού αριθμού (PIN), άνευ χρέωσης , σε χρήστες τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών. | Ερ. 1009314/124/13.3.01 |
| 42. | Διακίνηση εξοπλισμού (είδη ρουχισμού, σκηνικά) από τηλεοπτικά συνεργεία με Φ.Ι.Χ. | Ερ. 1031241/229/2.4.01 |
| 43. | Διακίνηση νομισμάτων και χαρτονομισμάτων (χρηματοποστολές). | Ερ. 1035218/268/6.4.01 |
| 44. | Διακίνηση βάμβακος σε εκκοκκιστήρια από παραγωγούς-αγρότες. | Α.Υ.Ο. 1237/18.1.01 |
| 45. | Διακίνηση δειγμάτων (προϊόντων, τροφίμων, ιστών, νερών κ.λπ.) για χημική ανάλυση και έλεγχο ποιότητας. | Ερ. 1105562/889/26.11.01 |
| 46. | Αυτοκινούμενη μονάδα παραγωγής και μετάδοσης γεγονότων (τηλεοπτικός). | Ερ. 1010966/79/13.3.02 |
| 47. | Διακίνηση αγαθών για διαφημιστικές προβολές, συνέδρια, σεμινάρια και λοιπές εκδηλώσεις. | Ερ. 10227636/146/21.3.02 |
| 48. | Διακίνηση εργαλείων και μηχανημάτων για επαγγελματικές φωτογραφίες. | Ερ. 1029770/224/18.4.02 |
| 49. | Διακίνηση ραδιοτηλεοπτικού εξοπλισμού από την «Αθηναϊκή ολυμπιακή Ραδιοτηλεοπτική» Α.Ε. ανεξάρτητα του μεταφορικού μέσου (για το χρόνο προετοιμασίας και | Ερ. 1096606/789/23.4.03 |

| | | |
|-----|--|---------------------------|
| | διεξαγωγής των αγώνων). | |
| 50. | Διακίνηση μη διαχωρισμένων απορριμμάτων ανακύκλωσης από την Ελληνική Εταιρεία Αξιοποίησης-Ανακύκλωσης Α.Ε. | Ερ. 1045074/404/123.10.04 |
| 51. | Πάγιος εξοπλισμός στολισμών σε εκδηλώσεις γάμων, δεξιώσεων κ.λπ. | Ερ. 1088004/745/17.12.04 |

Από τις διατάξεις του άρθρου 11 § 1 καταγράφονται ορισμένες περιπτώσεις ονομαστικά, κυρίως για να δοθεί έμφαση στις περιπτώσεις αυτές.

Αυτό σημαίνει πρακτικά ότι κάθε δελτίο που εκδίδεται και στην ένδειξη ως σκοπός αναγράφεται «για πώληση», αντικρίζεται με τιμολόγιο ή και αντίστροφα, κάθε τιμολόγιο(για πώληση) αντικρίζεται με συγκεκριμένο ή συγκεκριμένα Δ.Α..

Έτσι, σε καμιά περίπτωση χονδρικής πώλησης αγαθών δεν μπορεί με βάση τον Κ.Β.Σ. να εκδοθεί μόνο τιμολόγιο, άρα εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές ή Δ.Α. και στη συνέχεια τιμολόγιο ή μόνο τιμολόγιο - Δ.Α. (Τ.-Δ.Α.).

2.4.1.2 Αντίστροφο Δελτίο Αποστολής

Ο Κ.Β.Σ. καθιερώνει υποχρέωση και δικαίωμα ταυτόχρονα του επιτηδευματία να καλύπτει με δικό του Δ.Α. διακινήσεις αγαθών στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Παραλαβή αγαθών (π.χ. επιστρεφόμενων) από πρόσωπο που, μολονότι έχει υποχρέωση να εκδώσει Δ.Α., αρνείται για οποιοδήποτε λόγο την έκδοση (συνήθως επειδή νομίζει ότι ο Κ.Β.Σ. δεν ισχύει γι αυτόν).

Π.χ. ο επιτηδευματίας «Χ» έμπορος ζαχαρωδών, παραλαμβάνει από τον πελάτη «Ψ» επιστρεφόμενα είδη λόγω λήξης της ημερομηνίας χρήσης του.

Ο «Ψ» ως επιτηδευματίας υποχρεούται να εκδώσει Δ.Α., εν τούτοις επικαλούμενος ότι δεν έχει ποτέ θεωρήσει Δ.Α. δεν εκδίδει.

Στην περίπτωση αυτή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11§ 1 β του Κ.Β.Σ. θα εκδώσει ο «Χ» δικό του Δ.Α. (αντίστροφο Δ.Α.).

Σημειώνεται ότι με την έκδοση «αντίστροφου» Δ.Α., καλύπτεται ο παραλάμβαναν κατά την διακίνηση, ενώ ο παραδίδων υπόχρεος είναι και

παραμένει παραβάτης για μη έκδοση Δ.Α. (με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 5 § 5 (πυρ. ε), του ν. 2523/97, που δεν καταλογίζονται παραβάσεις.

- Παραλαβή αγαθών (π.χ. επιστρεφόμενων) από μη υπόχρεο (π.χ. ιδιώτη, νοσοκομείο Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.).
- Παραλαβή ασυνόδευτων αγαθών στην εγκατάσταση του επιτηδευματία. Στην περίπτωση που παραλαμβάνονται αγαθά στην «πόρτα» της επιχείρησης και τα αγαθά διακινήθηκαν από τρίτο (αποστολέα) χωρίς Δ.Α., δεν υποχρεούται ο παραλήπτης να εκδώσει αντίστροφο Δ.Α., ούτε φέρει ευθύνη για την τυχόν παράλειψη του τρίτου.

Κατά την παραλαβή όμως υποχρεούται, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 10 (παρ. 1), να εκδώσει θεωρημένο δελτίο παραλαβής ή να καταχωρήσει τα παραληφθέντα σε θεωρημένο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής.

Ομοίως δελτίο ποσοτικής παραλαβής (θεωρημένο) θα εκδώσει ο παραλήπτης των αγαθών και στην περίπτωση παραλαβής αγαθών που δεν αναγράφονται στο Δ.Α. του τρίτου (δεν αναγράφονται όλα τα είδη ή αναγράφονται μικρότερες ποσότητες ή συνδυαστικά συμβαίνουν και τα δύο).

2.4.1.3 Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη)

Στις περιπτώσεις διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του ίδιου επιτηδευματία (π.χ. από το υποκατάστημα στην έδρα, από την αποθήκη σε αποθήκη Κ.Ο.) εκδίδεται Δ.Α.

Στις περιπτώσεις αυτές παρέχεται δικαίωμα στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. να επιτρέπει με απόφασή του:

- Να μην εκδίδονται Δ.Α.
- Να εκδίδονται Δ.Α. κατά διάφορο τρόπο.

Προϋπόθεση έκδοσης τέτοιας απόφασης είναι να μη καθίσταται δυσχερής ο έλεγχος των διακινούμενων αγαθών. Συνήθης περίπτωση, όπου είναι δυνατόν να δοθεί τέτοια έγκριση, είναι αυτή κατά την οποία η απόσταση μεταξύ των εγκαταστάσεων είναι μικρή.

Σημειώνεται όμως ότι η απόσταση δεν μπορεί να αποτελεί το μοναδικό κριτήριο και ανάλογα να εγκρίνεται ή όχι το σχετικό αίτημα.

Είναι δυνατόν π.χ. το κεντρικό και το υποκατάστημα επιχείρησης να απέχουν ελάχιστα π.χ. 300 μέτρα, αλλά στο μεταξύ διάστημα να παρεμβάλλονται αρκετές ομοειδείς επιχειρήσεις από τις οποίες και προς τις οποίες να μπορεί να αγοράσει ή να πουλήσει ο ενδιαφερόμενος. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να σταθμισθεί πολύ ο κίνδυνος διενέργειας συναλλαγών χωρίς έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Αντίθετα σε άλλη περίπτωση είναι δυνατόν π.χ. το εργοστάσιο επιχείρησης με έναν αποθηκευτικό χώρο της ίδιας επιχείρησης να απέχουν σημαντικά π.χ. 3.000 μέτρα, αλλά στον ενδιάμεσο χώρο και σε μεγάλη ακτίνα να μην υπάρχουν επιχειρήσεις με τις οποίες μπορεί να έχει συναλλαγές η ενδιαφερόμενη επιχείρηση. Στην προκειμένη περίπτωση ο παράγων απόσταση δεν μπορεί να θεωρηθεί αποτρεπτικός λόγος έγκρισης του αιτήματος απαλλαγής της επιχείρησης από την έκδοση Δ.Α..

Είναι φυσικά γεγονός ότι σε κάθε περίπτωση, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ..

Όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης, το δικαίωμα του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. για απαλλαγή από έκδοση Δ.Α. δεν αναιρείται εκ του λόγου αυτού. Συνεπώς είναι δυνατόν και στην περίπτωση αυτή να υπάρξει απαλλαγή, με την προϋπόθεση βέβαια ότι το βιβλίο αποθήκης θα ενημερώνεται κανονικά με βάση σχετικά λογιστικά σημειώματα.

2.4.1.4 Σε κάθε περίπτωση διακίνησης (πέραν από τις προαναφερόμενες)

Με τη φράση της παράγραφο 1α του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. ότι δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία «σε κάθε περίπτωση διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό.....» προσδιορίζεται η γενικότητα της υποχρέωσης έκδοσης Δ.Α. για κάθε διακίνηση από επιτηδευματία σε τρίτο (επιτηδευματία, πρόσωπο του άρθρου 2 § 3, ιδιώτη κ.λπ.).

Η φράση αυτή και μόνο θα αρκούσε για να προσδιορισθεί η έκταση της σχετικής υποχρέωσης, χωρίς να γίνει καθόλου αναφορά στις άλλες περιπτώσεις (χονδρική πώληση, παράδοση κ.λπ.).

«Διακίνηση αγαθών» - Εμπορεύματα και πάγια – Είναι σαφές ότι ο Κ.Β.Σ. αναφέρεται σε αγαθά χωρίς καμιά διάκριση σε εμπορεύσιμα, πάγια κ.λπ., όσον αφορά την υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. Σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο νομοθέτης όπου θέλησε τέτοια διάκριση την έκανε (άρθρα 5 και 6 – τρόπος εγγραφής στα βιβλία -, άρθρα 27 και 28 – απογραφή, αποτίμηση-) προκύπτει αβίαστα ότι το Δ.Α. πρέπει να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση διακίνησης αγαθών ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για εμπορεύσιμα ή πάγια κ.λπ.

Σημειώνεται ότι για συγκεκριμένες περιπτώσεις η διοίκηση έχει εξαιρέσει διακινήσεις από την υποχρέωση έκδοσης Δ.Α.

2.4.1.5 Χρόνος Έκδοσης Δ.Α. – Διάρκεια ισχύος

Το Δ.Α. εκδίδεται κατά το χρόνο έναρξης της αποστολής ή κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, κατά περίπτωση. Το πρώτο δε αντίτυπο αυτού και μόνο, όπως προκύπτει από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 11 § 1 και 16 § 1 του Κ.Β.Σ., συνοδεύει τα αγαθά κατά την έξοδό τους από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) και για όλη τη διαδρομή τους, μέχρι τον προορισμό τους, οπότε παραδίδεται στον παραλήπτη των αγαθών. Διευκρινίζεται ότι οι έννοιες «ώρα έναρξης αποστολής» και «ώρα παράδοσης» μπορεί εννοιολογικά να μην ταυτίζονται, όμως χρονικά και οι δύο προσδιορίζουν μια μοναδική και συγκεκριμένη στιγμή. Η χρονική αυτή στιγμή είναι ο χρόνος εξόδου των αγαθών από την «πόρτα» της επιχείρησης.

Ώρα έναρξης αποστολής είναι η ώρα κατά την οποία τα αγαθά παραδίδονται στον μεταφορέα ή φορτώνονται σε μεταφορικά μέσα του πωλητή, κατά περίπτωση (Εγκ. Σ. 3162/78/ΠΟΛ. 315/29.11.1986- παρ. 22).

Ώρα παράδοσης είναι η ώρα που τα αγαθά παραδίδονται από το κατάστημα ή άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του πωλητή στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος

με δική του φροντίδα πλέον θα τα μεταφέρει στον τόπο προορισμού. (Εγκ. Σ. 3162/78/ΠΟΛ. 315/29.10.1986- παρ. 22).

Η χρονική διάρκεια (χρόνος επικαιρότητας) του Δ.Α. δεν καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Εξάλλου, κάτι τέτοιο δεν θα ήταν ρεαλιστικό, δεδομένου ότι ο χρόνος αυτός επηρεάζεται από ποικίλους παράγοντες, που δεν είναι δυνατόν εκ των προτέρων να προσδιορίζονται.

Στο θέμα αυτό τόσο η δικαστηριακή νομολογία (Σ.σ. 802/1988, 746/1989, 2521/1983, 1156/1991, 1628/1994, 1570/1995), όσο και η διοικητική (Ερ. 1044569/459/17.5.1991, 1068633/710/13.8.1991, 1103069/1195/20.11.1991, 1013160/93/16.2.94, εγκ.3/1992- παρ.11.5) δέχονται ότι η χρονική διάρκεια του Δ.Α., συναρτάται με τη διάρκεια της διαδρομής, που ως θέμα πραγματικό εξαρτάται από τον τρόπο μεταφοράς, την απόσταση, το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς.

Είναι όμως αυτονόητο ότι σε κάθε περίπτωση που υπάρχει χρονική διαφορά μεταξύ χρόνου αποστολής (φόρτωσης) και του χρόνου παράδοσης, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση να αποδείξει στον φορολογικό έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση.

Με βάση τα ανωτέρω το γεγονός της απόστασης σε συνδυασμό με τον τρόπο μεταφοράς δικαιολογεί π.χ. την χρονική απόσταση δύο (2) ημερών, προκειμένου για μεταφορά με αυτοκίνητο Φ.Δ.Χ. που ξεκίνησε από την Καλαμάτα στις 2/3/2004 (ώρα 20.00) και έφθασε στα Χανιά της Κρήτης στις 4/3/2004 (ώρα 08.30).

Το πιο πάνω όμως χρονικό όριο δεν μπορεί να θεωρηθεί εύλογο για μεταφορά αγαθών από την Καλαμάτα στην Τρίπολη, οπότε ο ελεγχόμενος, καλείται να αποδείξει τους λόγους αυτής της χρονικής καθυστέρησης.

2.4.2 Δελτίο εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας

Σύμφωνα με το ν. 3842/2010, άρθρο 19, παράγραφος 10, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης των αγαθών του:

- για την ημερήσια εξαγωγή από την αποθήκη ΠΥ, ιδίων ή τρίτων προς την παραγωγική διαδικασία (π.χ. Σειρά Α).

- για την ημερήσια επαναφορά στην αποθήκη ΠΥ που δε χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή (π.χ. Σειρά Β).
- για τα εντός της ημέρας παραχθέντα έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα που εισάγονται στην αποθήκη (π.χ. Σειρά Γ).

Δε χρειάζεται να εκδίδεται δελτίο εξαγωγής α' υλών, αν εκδίδεται δελτίο αποστολής κατά την έξοδο των α' υλών από την αποθήκη, με το οποίο ενημερώνεται το βιβλίο αποθήκης (Ε. 12834/ 1987).

Δε χρειάζεται να εκδίδεται δελτίο εξαγωγής για κάθε ποσότητα βοηθητικής ύλης που εξάγεται από την αποθήκη υλών προς το εργοστάσιο, αν οι βοηθητικές ύλες παρακολουθούνται μόνο κατ' αξία σε ειδικό λογαριασμό του γενικού καθολικού (Σ.σ. 1789/1988).

Οι επιχειρήσεις τύπου έχουν την ευχέρεια να αναπληρώσουν τα δελτία εισαγωγής και εξαγωγής με θεωρημένα δελτία ημερήσιας εκτύπωσης πιεστηρίων, τα οποία θα περιλαμβάνουν την ποσότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν (χαρτί, μελάνι κ.λπ.) και τον αριθμό εφημερίδων και περιοδικών που εκτυπώθηκαν, καθώς και τα κακέκτυπα (Ε.30/1970).

2.4.3 Τιμολόγια

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. καθιερώνεται ένας ενιαίος γενικός τίτλος «Τιμολόγιο» για όλες τις συναλλαγές που προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου ανεξάρτητα από το χαρακτήρα και τη φύσης της συναλλαγής, χωρίς να απαιτείται προσδιοριστικό εξειδίκευσης της συναλλαγής (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών κ.λπ.).

Συνεπώς το ίδιο στέλεχος με τον μοναδικό τίτλο «Τιμολόγιο» μπορεί να χρησιμοποιηθεί για πώληση αγαθών, για παροχή υπηρεσιών, για αγορά αγροτικών προϊόντων κ.λπ..

Υπόχρεοι σε έκδοση τιμολογίου, για τις περιπτώσεις που εμφανίζονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα, είναι:

- α. Οι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων ή την απαλλαγή τους από τήρηση βιβλίων.

β. Τα πρόσωπα της παράγω. 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., κ.λπ.), ανεξάρτητα από την υπαγωγή ή μη της συναλλαγής σε Φ.Π.Α.

| ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑΣ | | | | |
|---|---|---|--------------|---|
| Προς επιτηδευματία | Προς πρόσωπα άρθρ. 2 § 3 (Δημόσιο κ.λπ.) | Προς Αγρότες (Προσ. Άρθρ. 2 § 4) | Προς ιδιώτες | Για την είσπραξη |
| α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων). β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής. γ. Για παροχή υπηρεσιών. δ. Για πώληση αγαθών και υπηρεσιών εκτός χώρας. | α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων). β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής. γ. Για παροχή υπηρεσιών. | α. Για την πώληση αγαθών (ιδίων ή τρίτων). β. Για την πώληση δικαιώματος εισαγωγής. γ. Για παροχή υπηρεσιών. δ. Για αγορά αγροτικών προϊόντων. | Αγορά αγαθών | α. Επιδοτήσεις β. Οικονομικών Ενισχύσεων γ. Αποζημιώσεων δ. Επιστροφών έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων. ε. Ανόργανων εσόδων. |

2.4.4 Τιμολόγια (παροχή υπηρεσιών)

Για κάθε παροχή υπηρεσιών από τα πρόσωπα και για τις περιπτώσεις που σχηματικά αναφέρονται στην παρ. 1.1, εκδίδεται θεωρημένο τιμολόγιο.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι οι ελεύθεροι επιτηδευματίες και όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 5 παρ. 10 του Κ.Β.Σ. εκδίδουν και για τις επαγγελματικές συναλλαγές, αντί τιμολογίου, θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Στην έννοια παροχή υπηρεσιών εμπίπτουν συναλλαγές όπως συντήρηση, επισκευή, διαμεσολάβηση, εκμίσθωση κινητών πραγμάτων, πώληση άυλων αγαθών κ.λπ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 14 του Κ.Β.Σ. το τιμολόγιο επί παροχής υπηρεσιών εκδίδεται κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η υπηρεσία. Σε περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες συνεχώς σε διάρκεια, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθιστά απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν παρέχεται υπηρεσία που εκτείνεται και στην επόμενη διαχειριστική περίοδο, στο τέλος της τρέχουσας χρήσης τιμολογείται το τμήμα της υπηρεσίας που παρασχέθηκε στη διανυθείσα περίοδο.

Και στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν σχετίζεται και δεν συναρτάται από την είσπραξη της αμοιβής, αλλά το τιμολόγιο εκδίδεται στον προβλεπόμενο από το νόμο χρόνο.

Παράδειγμα.

Ο υδραυλικός «Σ» συμφωνεί για την επισκευή της υδραυλικής εγκατάστασης να πάρει ως αμοιβή το ποσό των 800 ευρώ από την Α.Ε. «Χ».

Στις 6/5/2002 ο «Σ» λαβαίνει προκαταβολή 100 ευρώ.

Στις 27/5/2002 τελειώνει την επισκευή και λαβαίνει από την Α.Ε. «Χ» άλλα 100 ευρώ, ενώ συμφωνεί το υπόλοιπο 600 ευρώ να καταβληθεί στις 30/6/2002.

Στην περίπτωση του παραδείγματός μας ο υδραυλικός «Σ» υποχρεούται να εκδώσει θεωρημένο τιμολόγιο για ολόκληρη τη συμφωνηθείσα αμοιβή 800 ευρώ, στις 27/5/2002, ημέρα ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

Σημειώνεται ότι από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ορίζεται ο καταληκτικός χρόνος έκδοσης των στοιχείων παροχής υπηρεσιών, συνεπώς δεν απαγορεύεται η έκδοση αυτών σε προγενέστερο χρόνο, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή για μέρος ή στο σύνολο αυτής (σετ. Ερ. 112748/31-12-1998).

Πάντως η έκδοση τιμολογίου Τ.Π.Υ. σε προγενέστερο χρόνο από τον καταληκτικό πρέπει να αποφεύγεται, ώστε να μη δημιουργείται σύγχυση και κίνδυνος χαρακτηρισμού αυτού ως εικονικού.

2.4.5 Τιμολόγιο (εκτέλεση τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων)

Με το τιμολόγιο αυτό καλύπτονται οι περιπτώσεις που εκτελούνται τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά ή εγκαταστάσεις) με υλικά του εκτελούντος το έργο εργολάβου και χωρίς υλικά, προς επιτηδευματίες, αγρότες, το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α. και λοιπά κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα.

Ως τεχνικά έργα νοούνται ιδίως έργα οικοδομικά (εκσκαφές, κατεδαφίσεις, ξυλουργικές εργασίες, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υδροχρωματισμοί, ελαιοχρωματισμοί, διακοσμήσεις, κατασκευές μπετόν-αρμέ, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, πλακοστρώσεις, κατασκευή μωσαϊκών και μαρμαρικών εργασιών, πατωμάτων κ.λ.π.), λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων κ.λ.π.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται και η εργασία προσθήκης επί υφισταμένου ήδη πράγματος, νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεόμενα δεν αποτελούν ενιαίο πράγμα (π.χ. εγκατάσταση μηχανημάτων) εγκ. Α. 6991/ΠΟΛ. 214/12-7-71.

Ως εγκαταστάσεις νοούνται κατασκευές που προσιδιάζουν προς τεχνικά έργα, όπως η εγκατάσταση τηλεφωνικού κέντρου, συστήματος ασφαλείας (έγγρ. Ε. 2365-Ε. 2661/16/18-2-87), η κατασκευή θερμοκηπίων, δεξαμενών, αρδευτικού συστήματος, η ναυπήγηση πλοίου κ.λ.π., για τις οποίες χρησιμοποιούνται αγαθά, τα οποία προσαρμόζονται, τοποθετούνται, συναρμολογούνται, συνδέονται κ.λ.π., προκειμένου να εξυπηρετούν το σκοπό για τον οποίο προορίζονται.

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να εκδίδεται αθεώρητο και σε άλλες απαιτείται θεώρηση.

Αθεώρητο είναι:

α. Στις περιπτώσεις που τα χρησιμοποιούμενα υλικά, τα οποία ενσωματώνονται στο έργο ανήκουν στον εργολάβο, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο έργο.

β. Στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π., τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας.

Θεωρημένο είναι:

α. Στις περιπτώσεις που το έργο ή η εγκατάσταση εκτελείται με υλικά που παρέχονται από τον εργοδότη, οπότε ο εργολάβος παρέχει μόνο υπηρεσίες.

β. Στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π., τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών από τον εργολάβο δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας, οπότε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 (παρ. 2δ) του Κώδικα, θεωρείται μόνο υπηρεσίες.

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 πα. 14, όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση και τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 16 και 17 του ν. 2753/99, του Κ.Β.Σ., το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται, όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. (εγκ. 3/1992 παρ. 12.5.2).

2.4.6 Τιμολόγιο (επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων κλ.π.)

Το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής είναι αθεώρητο. Υπόχρεος σε έκδοση είναι ο επιτηδευματίας (όχι και τα πρόσωπα των παρ. 3 και 4 του άρθρου 2).

Εκδίδεται προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ακόμη και προς ιδιώτες, για την είσπραξη:

- α) Επιδοτήσεων,
- β) οικονομικών ενισχύσεων,
- γ) αποζημιώσεων,
- δ) επιστροφής εμμέσων φόρων, δασμών, τελών και τόκων,
- ε) εισφορών και
- στ) ανόργανων εσόδων.

Το τιμολόγιο αυτό (άρθρο 12 § 3), εκδίδεται για την είσπραξη επιδοτήσεων από τον ΟΑΕΔ (ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λ.π), χρηματοδοτήσεις κοινοτικών προγραμμάτων, είσπραξη ΝΕΠ, είσπραξη αποζημιώσεων κ.λ.π. Καθόσον αφορά την έκταση εφαρμογής της υποχρέωσης έκδοσης του συγκεκριμένου τιμολογίου διευκρινίζοντας τα εξής:

- Επιστροφές τόκων νοούνται τα πριμ εξαγωγών

- Ανόργανα έσοδα δεν περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από λογιστικοποιημένες διαφορές π.χ. πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές.
- Επισημαίνεται ότι το υπόψη τιμολόγιο δεν αντικρίζει σε κάθε περίπτωση (κατ' ανάγκη) ακαθάριστα έσοδα για την επιχείρηση, αφού σε ορισμένες περιπτώσεις το ποσό που εισπράττεται αποτελεί μειωτικό στοιχείο δαπάνης (π.χ. επιδοτήσεις από Ο.Α.Ε.Δ. για ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λ.π.).

Τέλος, το τιμολόγιο της περίπτωσης αυτής εκδίδεται με την είσπραξη, ως είσπραξη δε θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός έχει λάβει γνώση της πίστωσης αυτής εγγράφως.

2.4.7 Πιστωτικό Τιμολόγιο

Το πιστωτικό τιμολόγιο (Π.Τ.) είναι ουσιαστικά ένα αρνητικό τιμολόγιο. Εκδίδεται σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, ανεξάρτητα από την αιτιολογία έκδοσής του (ακόμη και για έκπτωση αμοιβής). Βασική προϋπόθεση έκδοσης του Π.Τ. αποτελεί η προγενέστερη έκδοση τιμολογίου (χρεωστικού). Συνεπώς δεν είναι νοητή η έκδοση Π.Τ. από πρόσωπο το οποίο προγενέστερα δεν έχει εκδώσει άλλο τιμολόγιο (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) ή στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, με το οποίο καλύπτεται η κύρια συναλλαγή.

Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από:

- α) Τον εκδότη τιμολογίου. Σημειώνεται ότι η σχετική διάταξη (άρθρο 12 § 13) αναφέρεται γενικά σε τιμολόγια, χωρίς να κάνει καμιά διάκριση, και συνεπώς ανεξάρτητα από το είδος της συναλλαγής (πώληση, παροχή υπηρεσιών, αγορά από ιδιώτη, αγορά αγροτικών προϊόντων κ.λ.π) εκδίδεται Π.Τ., εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις.
- β) Τον εκδότη άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου. Με τη συγκεκριμένη φράση, που χρησιμοποιείται στη σχετική διάταξη (άρθρο 12 § 13) παρέχεται η δυνατότητα, για πρώτη φορά με τον Κ.Β.Σ., να χρησιμοποιούν Π.Τ. όσοι εκδίδουν για επαγγελματικές συναλλαγές τους, αντί τιμολογίων, άλλο είδος στοιχείου.

Έτσι εμπíπτουν στην περίπτωση αυτή:

β1) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες.

β2) Όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 § 5 του Κ.Β.Σ.

Οι πιο πάνω κατηγορίες επιτηδευματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 2 εκδίδουν σε κάθε περίπτωση (και σε επιτηδευματίες), απόδειξη παροχής υπηρεσιών, αντί τιμολογίου, και κατά συνέπεια μπορούν, εφόσον παρέχουν έκπτωση σε άλλο επιτηδευματία, το Δημόσιο κ.λ.π., να εκδίδουν από 1/7/1992 πιστωτικά τιμολόγια.

Έτσι για παράδειγμα μπορεί ένας δικηγόρος να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του Α.Ε., ή επίσης μια ξενοδοχειακή επιχείρηση μπορεί να εκδώσει Π.Τ. σε πελάτη του τουριστικό γραφείο κ.λ.π., εφόσον βέβαια συντρέχουν και λοιπές προϋποθέσεις.

β3) Όσοι εκδίδουν εκκαθαρίσεις (άρθρο 12 § 7) προς επιτηδευματίες, το Δημόσιο κ.λ.π.

Επιπλέον, Πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μόνο για περιπτώσεις, που η κυρίως συναλλαγή αφορά χονδρική πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

Αντίθετα δεν προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή άλλου αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου σε περιπτώσεις που η κυρίως συναλλαγή αφορά λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών (εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση των μηχανικών, αρχιτεκτόνων κ.λ.π.

Ειδικότερα, το Π.Τ. εκδίδεται:

α) Για επιστροφές πωληθέντων αγαθών.

β) για παροχή έκπτωσης, εκ των υστέρων, επί πωλήσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

γ) Για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου, όπως η διαπίστωση ελλείμματος μετά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένη αναγραφή της τιμής μονάδας, λανθασμένος υπολογισμός της αξίας (αθροιστικό λάθος κ.λ.π.)- σχετ. έγγρ. 1058592/241/29.6.01.

Παράδειγμα:

Ο «Σ» πωλητής αποστέλλει στον πελάτη του «Χ» σίδερα διατομής 18'' η αξία των οποίων είναι 3.000 ευρώ. Κατά την παραλαβή διαπιστώνεται ότι η παραγγελία αφορούσε σίδερα διατομής 16'' η αξία των οποίων είναι 2.350 ευρώ.

Συμφωνείται τελικά να αγοραστούν τα αποσταλθέντα σίδερα. Στην περίπτωση αυτή θα εκδοθεί από τον πωλητή «Σ» Π.Τ., που θα αναφέρεται, τόσο στη διαφορά του είδους, όσο και στη διαφορά της αξίας.

Για αρνητικές διαφορές Φ.Π.Α., ρητά ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 13, ότι δεν επιτρέπεται η έκδοση Π.Τ., εκτός των περιπτώσεων που αυτό προβλέπεται από σχετικές διατάξεις του Φ.Π.Α.

Κατά συνέπεια, αν εσφαλμένα χρεώθηκε μεγαλύτερο ποσό Φ.Π.Α., επί του εκδοθέντος τιμολογίου, θα αποδοθεί από τον εκδότη το μεγαλύτερο αυτό ποσό Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα το ίδιο ποσό (μεγαλύτερο) θα εκπεστεί από του λήπτη του τιμολογίου.

Για θετικές διαφορές Φ.Π.Α., αντίθετα προς τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. η έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι το συμπληρωματικό αυτό τιμολόγιο θα εκδοθεί στην ίδια διαχειριστική περίοδο, που εκδόθηκε και το αρχικό τιμολόγιο, δεδομένου ότι από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 14 του Κ.Β.Σ. δεν επιτρέπεται η έκδοση τιμολογίου πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και καταβολής του Φ.Π.Α. στην προαναφερόμενη περίπτωση, καθώς και χρόνος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του αρχικού τιμολογίου και όχι του συμπληρωματικού. Συνεπώς, αν το αρχικό και το συμπληρωματικό τιμολόγιο εκδοθούν σε διαφορετικές φορολογικές περιόδους Φ.Π.Α. (μήνες, δίμηνα, τρίμηνα), υπολογίζονται και οι σχετικές προσαυξήσεις- άρθρο 47 του ν. 1642/86- (έγγρ. 11261/1017/3-11-1992).

Το πιστωτικό τιμολόγιο έχει περιεχόμενο ανάλογο του περιεχομένου του στοιχείου, το οποίο ακολουθεί και αφορά. Ειδικότερα σ' αυτό, εκτός από τα στοιχεία των συμβαλλομένων, αναγράφονται, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.

Τέλος, ο προϊστάσας Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) στις διατάξεις του άρθρου 12 § 14 αναφέρεται μόνο στο χρόνο έκδοσης του Π.Δ. για τις περιπτώσεις επιστροφής

αγαθών και ορίζει ότι το Π.Τ. εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές το αργότερο σ' ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής των αγαθών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (των συμβαλλομένων).

Συνεπώς είναι δυνατόν για αγαθά που πουλήθηκαν σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο να εκδοθεί Π.Τ. σε επόμενη χρήση, εφόσον η επιστροφή λαμβάνει χώρα σε χρήση μεταγενέστερη της πώλησης.

2.4.8 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

Όσοι τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας και πωλούν εμπορεύματα για λογαριασμό δικό τους ή τρίτων ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με «διατακτικές» ή «τσεκ δώρου» εκδίδουν θεωρημένες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αντίστοιχα.

Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της ΑΛΠ, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά (έπιπλα, φωτιστικά και είδη διακόσμησης, ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, καλύμματα δαπέδου, φωτογραφικές και κινηματογραφικές μηχανές, μουσικά όργανα), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού π.χ. έκπτωση επί τόκων, που είχαν επιβαρύνει την αρχική τιμή του αγαθού, λόγω πρόωρης αποπληρωμής του ή σε περίπτωση αγαθών που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα και ο πελάτης συμφωνεί στην παροχή έκπτωσης (λόγω του ελαττώματος), εκδίδεται αθεώρητη απόδειξη επιστροφής.

Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις εκδίδονται:

- Α.Λ.Π. όταν χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου και κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο.
- Α.Π.Υ. από τον κατασκευαστή, όταν χρησιμοποιούνται υλικά του εργοδότη αλλά και στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λπ. με υλικά του εργολάβου αξίας μικρότερης του 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Σε αυτές τις Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, καθώς και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης, ενώ αρκεί η σύντομη περιγραφή του έργου, αν γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη απαιτούνται επίσης στις

Α.Π.Υ. των ελεύθερων επαγγελματιών (και το είδος της υπηρεσίας όσων τηρούν πρόσθετα βιβλία), εκείνων που τηρούν πρόσθετα βιβλία, των πιστωτικών πωλήσεων από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και των εκμεταλλευτών γεωργικών μηχανημάτων, ελαιοτριβείων, αλευρομύλων και εργοστασίων αποφλοίωσης ρυζιού. Στις τελευταίες περιπτώσεις, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος αναγράφεται το είδος, η ποσότητα και η αξία του στην τρέχουσα τιμή.

Ακόμα, οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη φύλαξη αγαθών τρίτων σε αποθήκες, ψυγεία, κ.λπ. υποχρεούνται στην έκδοση Α.Π.Υ. Οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, παρόλο που δεν τηρούν πρόσθετα βιβλία, μπορούν να εκδίδουν Α.Π.Υ., αν τους εξυπηρετεί λειτουργικά. Οι επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών για την είσπραξη αγγελιών ή διαφημίσεων εκδίδουν αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

Επιπλέον, σύμφωνα με την πολ. 1097/2003, τα καταστήματα που παρέχουν ψυχαγωγία με ζωντανή μουσική με ορχήστρα τουλάχιστον τριών οργάνων υποχρεούνται

ι σε έκδοση θεωρημένου εισιτηρίου εισόδου κατ' άτομο, εκτός α) περιστασιακών περιπτώσεων και μέχρι δύο φορές το χρόνο (π.χ. εορτές, πανηγύρια) και β) εκδηλώσεων από συλλόγους, οργανισμούς κ.λπ. εφόσον έχει κατατεθεί στη ΔΟΥ το σχετικό συμφωνητικό. Αν στην τελευταία περίπτωση δεν έχει κατατεθεί το συμφωνητικό, εκδίδεται εισιτήριο εισόδου χωρίς αξία με την ένδειξη «Βάσει συμφωνητικού». Αυτή η ένδειξη είναι απαραίτητη και στις περιπτώσεις καταστημάτων που συμβάλλονται με τουριστικά γραφεία ή με εκδηλώσεις ιδιωτών (π.χ. γάμοι, βαπτίσεις). Αν, όμως, δεν καταρτίζεται έγγραφη σύμβαση, τότε το εισιτήριο έχει την ένδειξη «Ειδική συμφωνία».

Σύμφωνα με την πολ. 1081/2009, από 1.7.2009 και εφεξής, οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (κέντρα διασκέδασης, εστιατόρια, ψητοπωλεία, μεζεδοπωλεία, ταβέρνες, καφετέριες, πιτσαρίες και λοιπά συναφή), εκδίδουν και παραδίδουν τις ΑΛΠ αμέσως με την τέλεση (σερβίρισμα) κάθε παραγγελίας, αρχικής ή συμπληρωματικής. Σε περίπτωση διεξαγωγής κοινωνικών εκδηλώσεων μπορεί να εκδίδεται μία «συνολική» απόδειξη

με το αρχικός συμφωνηθέν «συνολικό» τίμημα, με την έναρξη εκτέλεσης (σερβιρίσματος) της σχετικής συμφωνίας. Για κάθε επιπλέον, συμπληρωματικά, σερβιριζόμενο είδος, πέραν των αρχικώς συμφωνηθέντων, εκδίδεται ΑΛΠ. Τέλος, σε περίπτωση που ο πελάτης είναι επιτηδευματίας μπορεί να τηρείται-εκδίδεται «ανοιχτό» ΔΑ, με την έναρξη του σερβιρίσματος, στο οποίο καταχωρείται κάθε 1 σερβιριζόμενο είδος και στη συνέχεια να εκδίδεται Τιμολόγιο Πώλησης ή να τηρείται-εκδίδεται Ι ΔΑ-Τιμολόγιο.

Για την είσοδο σε ιαματικές πηγές εκδίδονται εισιτήρια υδροθεραπείας - δελτία υδροθεραπείας αντί Α.Π.Υ. (ΦΕΚ 503, τ.Β. 1972).

Σχετικά με τα εκδιδόμενα στοιχεία για την εκμετάλλευση αυτομάτων ηλεκτρονικών παιχνιδιών (UFO, FLIBERS κ.λπ.) ισχύει η εγκ. Σ. 2916/86ΠΟΑ. 122/82.

Επίσης, για τις πωλήσεις ειδών από αυτόματα μηχανήματα που λειτουργούν με κέρματα εκδίδεται αρχικά ένα συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ενώ μετά την τοποθέτηση συγκεκριμένων αγαθών σε κάθε μηχανήμα, εκδίδεται ιδιαίτερο κατά μηχανήμα δελτίο αποστολής. Ακολουθεί Α.Λ.Π. με επί πλέον αναφορά στην αξία των κερμάτων που θα βρεθούν στον κερματοδέκτη. Στα προηγούμενα στοιχεία αναγράφονται, εκτός των στοιχείων του προσώπου στις εγκατάστασης του οποίου είναι τοποθετημένο το μηχανήμα, και τα στοιχεία ταυτότητας κάθε μηχανήματος (τύπος, είδος, αριθμός εργοστασίου, ένδειξη μετρητή κ.λπ.)

Τέλος, οι επιτηδευματίες-εκμεταλλευτές καζίνο υποχρεούνται στην έκδοση των παρακάτω στοιχείων:

- Τετραπλότυπου Δελτίου Αρχικής Προκαταβολής
- Δελτίου Πρόσθετης Προκαταβολής
- Τριπλότυπου Δελτίου Κλεισίματος (Αποτελέσματος) «Τραπεζιού»
- Τετραπλότυπου Δελτίου Πληρώσεων Μηχανημάτων (αρχικών ή συμπληρωματικών)
- Τριπλότυπου Δελτίου Έκτακτων Κερδών (JACK POT)
- Τριπλότυπου Δελτίου Αποτελέσματος Μηχανημάτων (Πολ. 1212/1995). και έκδοση εισιτηρίων εισόδου (θεωρημένα τρίπτυχα ή τριπλότυπα έντυπα με Η/Υ ή απόδειξη φ.τ.μ.) από 15.12.95 (ΠΟΛ. 1292/95).

2.4.9 Φορολογικοί Μηχανισμοί (ΦΜ): Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές (ΦΜΤ) – Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσής Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) μέσω Η/Υ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.1809/1988, οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ΦΜ-ΦΤΜ για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Επιτρέπεται, όμως, και η παράλληλη χρησιμοποίηση ΦΤΜ και Η/Υ, όταν κρίνεται σκόπιμη η διαφορετική απόδειξη στα διαφορετικά τμήματα της επιχείρησης, όπως και η αυτοτελής χρησιμοποίηση Η/Υ, όταν πληρεί τις προϋποθέσεις λειτουργίας των ΦΤΜ.

Με τις διατάξεις της νέας παρ. 5 καθιερώθηκε εντός του 2003 για τους επιτηδευματίες που εκδίδουν τα στοιχεία τους με μηχανογραφικό τρόπο, μέσω Η/Υ, υποχρέωση χρησιμοποίησης ΕΑΦΔΣΣ για την έκδοση και διαφύλαξή τους. Με τη ρύθμιση αυτή επιτυγχάνεται η μείωση των θεωρούμενων στοιχείων, η ασφαλής σήμανση και διαφύλαξη των εκδιδόμενων στοιχείων χωρίς να μεταβάλλεται καθόλου το περιβάλλον εργασίας των επιτηδευματιών. Αντίθετα, μειώνεται το κόστος εργατωρών από τη μη θεώρηση, εξασφαλίζονται χώροι αποθηκευτικοί λόγω της φύλαξης των στοιχείων σε ηλεκτρονική μορφή και παράλληλα αποσυμφορούνται οι ΔΟΥ από το έργο της θεώρησης.

Σύμφωνα δε με το άρθρο 27 του Ν. 2214/1994, από Γ.1.1995 η υποχρέωση χρήσης ΦΜ επεκτείνεται και στους κυρίως χονδροπωλητές επιτηδευματίες, όταν οι λιανικές τους πωλήσεις διενεργούνται κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, μάλιστα δε ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών, σε σχέση με το σύνολο των ετήσιων πωλήσεών τους.

Η έννοια του ημερήσιου δελτίου «Ζ» δεν περιορίζεται στην ημερολογιακή ημέρα, αλλά στην εργάσιμη ημέρα (π.χ. για τις επιχειρήσεις που διακόπτουν τη λειτουργία τους τα μεσάνυχτα).

Αν μία επιχείρηση δεν πραγματοποιεί πωλήσεις, δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει ημερήσιο δελτίο «Ζ» εκείνες τις ημέρες.

Για την έκδοση στοιχείων με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων) ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου. Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής, κ.λπ.), θα πρέπει να διαθέτει:

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό - Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων.
- Η/Υ με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ.

Η ημερομηνία έναρξης της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΕΑΦΔΣΣ ποικίλλει ανάλογα με τη νομική μορφή των επιχειρήσεων και καταληκτικές ημερομηνίες ήταν από 30.6.03 έως 31.10.03.

Εξαιρούνται της χρησιμοποίησης ΦΤΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών παροχής υπηρεσιών οι παρακάτω κατηγορίες επιτηδευματιών (ΦΕΚ 128B/1992):

- α) ελεύθεροι επαγγελματίες,
- β) επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία. Ειδικά, όμως, για τις περιπτώσεις:
 - α) πλυντηρίου αυτοκινήτων και β) βουλκανιζατέρ υπάρχει η εναλλακτική δυνατότητα έκδοσης ΑΠ με τη χρήση ΦΤΜ, αρκεί κατά τη συμπλήρωση του βιβλίου εισερχομένων να αναγράφει εκτός των άλλων, και ο α/α της απόδειξης της ΦΤΜ
- γ) εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου ή εργοστασίου φλοίσωσης ρυζιού,
- δ) επιτηδευματίες που ασχολούνται με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου, όπως ξυλουργοί, σιδηρουργοί, υδραυλικοί, ηλεκτρολόγοι, κτίστες και, γενικά, όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες. Σε αυτή την κατηγορία, με νεότερες αποφάσεις, ανήκουν και οι τεντοποιοί, καθώς και οι κατασκευαστές επιτάφιων μνημείων,
- ε) επιτηδευματίες που διατηρούν κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας,
- στ) επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων γενικά, ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, εκμετάλλευσης θεαμάτων, ενοικίασης επιβατικών αυτοκινήτων, έκδοσης κοινόχρηστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών

εγκαταστάσεων κατοικιών, εκμεταλλευτές ιαματικών πηγών ΕΟΤ, οι κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενοι ράπτες ή ράπτριες, καθώς και οι επιτηδευματίες που διορθώνουν ενδύματα και υφασμάτινα είδη γενικώς,

ζ) επιτηδευματίες που διαθέτουν ιατρικές συσκευές ή τεχνητά μοσχεύματα (π.χ. φίλτρα καθαρισμού αίματος, βαλβίδες καρδιάς κ.λπ) σε ασθενείς μέσω νοσοκομείων, (πολ. 1070/92).

η) ιχθυοπώλες (μεσαία σειρά) της κεντρικής Δημοτικής Ιχθυαγοράς Αθηνών (πολ. 1088/94). τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία (πολ. 1164/1994).

Όσοι από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρούν κατάστημα λιανικής πώλησης ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ξυλουργοί, υδραυλικοί, ηλεκτρολόγοι, οι οποίοι επισκευάζουν έπιπλα ή πωλούν υδραυλικά ή ηλεκτρολογικά είδη στο κατάστημα αντίστοιχα) ή από το κατάστημα ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης ΦΤΜ (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση ΦΤΜ.

Επίσης, απαλλάσσονται της χρησιμοποίησης ΕΑΦΔΣΣ οι παρακάτω υπόχρεοι:

- Το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και τα Λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.
- Οι επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία (αρθ. 10 ΚΒΣ και άλλων αποφάσεων).
- Ασφαλιστικές Επιχειρήσεις
- Τραπεζικά - Πιστωτικά Ιδρύματα
- Οι εκμεταλλευτές των πλοίων του π.δ. 120/1997.

Τέλος, η έκδοση των παρακάτω Στοιχείων εξαιρείται από τη χρησιμοποίηση ΕΑΦΔΣΣ:

- Εισιτήρια θεαμάτων
- Εισιτήρια μεταφοράς προσώπων των ΚΤΕΑ, λεωφορείων, σιδηροδρόμων και αεροπλάνων, όταν εκτελούν μεταφορές.
- Στοιχεία για τα οποία δεν απαιτείται, είτε ιδιαίτερη έκδοση τιμολογίου, είτε

ιδιαίτερη έκδοση ΑΑΠ (π.χ. Λογαριασμοί ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ, κ.ά.).

2.4.10 Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας και υπόκεινται σε ΦΠΑ εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών του κωδ. Ν. 2859/2000.

Αναλυτικότερα αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις: Επιχειρηματίας σούπερ μάρκετ αγοράζει για παράδειγμα πούρα ή τρόφιμα (έχει εκπέσει ο ΦΠΑ της αγοράς τους) και ένα μέρος το διαθέτει για τις ανάγκες τις δικές του ή της οικογενείας του (σκοπός ξένος από εκείνο της επιχείρησης).

Βιοτέχνης επίπλων χρησιμοποιεί στο σπίτι του (προσωπικές ανάγκες) μία από τις τραπεζαρίες ή τη δωρίζει σε συγγενή του (σκοπός ξένος από εκείνο της επιχείρησης) ή τη δωρίζει σε υπάλληλό του (ανάγκες προσωπικού).

Επιχειρηματίας ιαματικών λουτρών (απαλλασσόμενη δραστηριότητα από ΦΠΑ) διατηρεί και εστιατόριο (φορολογητέα δραστηριότητα) που διαθέτει φαγητό για τους πελάτες των λουτρών.

Εργολάβος - κατασκευαστής ακινήτου (υποκείμενος σε ΦΠΑ) χρησιμοποιεί με οποιοδήποτε τρόπο (ικανοποίηση αναγκών επιχειρηματία ή του προσωπικού της επιχείρησης ή, τέλος, για σκοπούς ξένους με την άσκηση της επιχείρησης).

Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης αμέσως με την παράδοση του αγαθού στις αυτοπαραδόσεις ή με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο στις ιδιοχρησιμοποίησεις υπηρεσιών (Σ. 1370/1987).

Ως φορολογητέα αξία υπολογίζεται το κόστος κατασκευής ή η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών στις παραδόσεις αγαθών, ενώ στην παροχή υπηρεσιών τα συνολικά έξοδα που έγιναν για αυτές.

Όταν όμως η παράδοση παγίων γίνεται στα 5 πρώτα χρόνια της λογιστικής τους ζωής πρέπει να γίνει διακανονισμός (κωδ. Ν. 2859/2000): π.χ. αγοράσθηκε πάγιο αξίας 100.000 € με ΦΠΑ 23.000 € και η αυτοπαράδοσή του έγινε κατά τον τρίτο χρόνο λειτουργίας του. Τότε οφείλεται ο ΦΠΑ του 3ου, 4ου και 5ου χρόνου: $3/5 \times 23.000 \text{ €} = 13.800 \text{ €}$.

Αντί της απόδειξης

αυτοπαράδοσης μπορεί να εκδίδεται οποιοδήποτε στοιχείο αξίας του ΚΒΣ με την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης». Απαραίτητη προϋπόθεση των παραπάνω είναι να παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Αντίθετα, οι παρακάτω περιπτώσεις δε θεωρούνται πράξεις παράδοσης αγαθών και, συνεπώς, από τις ίδιες διατάξεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ, δηλαδή δεν εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης, όταν:

- Παντοπώλης (Α) πωλεί ολόκληρη την επιχείρησή του στην Ο.Ε. (Γ + Β), η οποία συνεχίζει τις εργασίες του παντοπωλείου.
- Επιχείρηση εισαγωγής Η/Υ χρησιμοποιεί έναν εξ αυτών για τις ανάγκες του λογιστηρίου της.
- Επιτηδευματίας διαθέτει δώρα για τα οποία κατά την αγορά τους απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών και δεν εξέπεσε το φόρο, αλλά καταχώρησε τη δαπάνη απευθείας στα γενικά έξοδα.

2.4.11 Αποδείξεις Δαπανών

Ο επιτηδευματίας (συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου) που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας για κάθε δαπάνη του εκδίδει διπλότυπη αθεώρητη απόδειξη δαπάνης (ένταλμα πληρωμής), όταν ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση στοιχείου, αλλά ούτε και ο ΚΒΣ ορίζει ιδιαίτερο στοιχείο.

Για τα δώρα του επιτηδευματία αξίας μέχρι 30 € αντί της απόδειξης για κάθε πρόσωπο, μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων που παίρνουν τα δώρα.

Αυτή η διαδικασία δεν ισχύει στην περίπτωση που τα αγαθά διατέθηκαν από τον πωλητή (π.χ. κάβα ποτών) κατ' εντολή του αγοραστή (επιτηδευματία) κατευθείαν στον πελάτη του (αποδέκτη του δώρου), δηλαδή διακινήθηκαν με τριπλότυπο δελτίο αποστολής και στη συνέχεια τιμολογήθηκαν και καταχωρήθηκαν απευθείας στα έξοδα προβολής και διαφήμισης (64.02).

Για τα διαφημιστικά δώρα η δώρα μικρής αξίας λόγω εορτών, εφόσον δεν εμπύπτον στις διατάξεις για έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης και καταβολή

φόρου εισροών (κάτω των 10 €), δεν εκδίδεται κανένα στοιχείο κατά τη διάθεσή τους, αλλά πρέπει να καταχωρούνται απευθείας στα γενικά έξοδα κατά την αγορά τους.

Στις περιπτώσεις επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων, για τα οποία συμφωνήθηκε μηνιαία αμοιβή, ανεξάρτητα από την ποσότητα των ανταλλακτικών που θα χρησιμοποιηθούν γι' αυτές, και διακινήθηκαν με δελτία αποστολής και για τα οποία δεν έγινε ιδιαίτερη χρέωση μπορεί να εκδίδεται για τις παραδόσεις αυτές μία μηνιαία συγκεντρωτική απόδειξη δαπάνης.

Για τη μισθοδοσία, αντί της απόδειξης μπορεί να συντάσσεται κατάσταση που θα υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που εισπράττουν. Αν η μισθοδοσία γίνεται μέσω Τραπέζης με εξουσιοδότηση - εντολή των δικαιούχων για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού, δεν απαιτούνται υπογραφές στην κατάσταση.

Αποδείξεις δαπάνης εκδίδονται και στις παρακάτω συγκεκριμένες περιπτώσεις:

- Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας.
- Διάθεση δειγμάτων χωρίς αντάλλαγμα στο καταναλωτικό κοινό. (Τα βιβλία που διανέμονται «τιμής ένεκεν» εξομοιώνονται με τα δείγματα).
- Επισκευή αγαθών (με ανταλλακτικά) στο χρόνο της εγγύησης.
- Χορήγησης «διατακτικών» από επιχειρήσεις στο προσωπικό της.
- Καταβολή αμοιβών σε νοικοκυρές, φοιτητές, αλλοδαπούς επιστήμονες κ.α. για περιστασιακή απασχόληση.
- Καταβολή δικαιωμάτων (royalties) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Καταβολή αμοιβών για έκτακτη απασχόληση σε φορτοεκφόρτωση.
- Καταβολή σε συνταξιούχο ελεύθερο επαγγελματία για υπηρεσία που είχε προσφέρει, όταν ήταν επιτηδευματίας.
- Καταβολή οφειλόμενων επιδοτήσεων ή επιστροφή έμμεσων φόρων κ.λπ. σε συνταξιούχο πρώην επιτηδευματία.
- Καταβολή ποσού για αγορά βιβλίων από καθηγητές ιδιωτικών σχολείων.
- Αμοιβή σε ασκούμενο δικηγόρο, σε διαιτητές διοικητικών δικαστηρίων, σε εκκαθαριστές ή και σε ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών.
- Καταβολή σε κληρονόμους αποβιώσαντος επιτηδευματία που δεν συνεχίζουν τις

εργασίες του κληρονομουμένου.

- Αποζημίωση για π.χ. καταστροφή εμπορευμάτων από ανατροπή φορτηγού.
- Προμήθεια που καταβάλλεται από ασφαλιστική εταιρία σε υπαλλήλους της ή από τουριστικά γραφεία σε «tour leaders».
- Προμήθεια που καταβάλλεται σε αγρότες για περιστασιακή μεσολάβηση σε αγορές προϊόντων.

Συνοπτικά για τα δώρα που προσφέρουν οι επιχειρήσεις, εκδίδονται ή όχι τα στοιχεία:

- Αξία δώρου μέχρι 10 € και συνολική αξία δώρων μέχρι 1% των ακαθαρίστων εσόδων. Τότε δεν χρειάζεται έκδοση στοιχείων από τα άρθρα 14, 15.
- Αξία δώρου 10,01 € - 30 €, τότε εκδίδεται είτε μία απόδειξη αυτοπαράδοσης για κάθε παράδοση (άρθρο 14), είτε μία συγκεντρωτική κατάσταση δαπάνης που θα περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση για κάθε πρόσωπο που παίρνει δώρα (άρθρο 15).
- Αξία δώρου άνω των 30 €, τότε εκδίδεται είτε μία απόδειξη αυτοπαράδοσης, είτε μία απόδειξη δαπάνης για κάθε παράδοση.

2.4.12 Έγγραφα Μεταφοράς

Οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων υποχρεούνται να εκδίδουν τριπλότυπο δελτίο κίνησης σε κινητά φύλλα, πριν την εκκίνηση του λεωφορείου για κάθε μεταφορά προσώπων για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα ξενοδοχεία όταν εκμεταλλεύονται τουριστικά λεωφορεία για εκδρομές, περιηγήσεις κ.λπ. των πελατών τους, καθώς και τα υπεραστικά ΚΤΕΛ όταν πραγματοποιούν εκδρομές ή μεταφορές προσώπων πέραν από τις καθορισμένες συγκοινωνιακές γραμμές (βλέπε και πολ. 1075/2001).

Το δελτίο κίνησης δεν απαιτείται να εκδίδεται στις περιπτώσεις που παραδίδονται στους επιβάτες, κατά την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου, θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (π.χ. θαλάσσια μπάνια) ή όταν πραγματοποιούνται διαδρομές τύπου συγκοινωνίας από τους ιδιοκτήτες τους, στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον

επί του τουριστικού λεωφορείου φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ συμφωνητικό μεταφοράς, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις μεταφοράς, από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, του προσωπικού τους από τα σπίτια τους στο χώρο εργασίας και αντίστροφα, αρκεί να υποβάλλεται σχετική έγγραφη γνωστοποίηση στη ΔΟΥ σε δύο αντίτυπα και το αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς.

Σε περίπτωση που διενεργούνται επαναλαμβανόμενες μεταφορές προσώπων, για ίδιο λογαριασμό ή προς τον ίδιο πελάτη, επιτρέπεται αντί να εκδίδεται ένα δελτίο κίνησης για κάθε να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο κίνησης πολλαπλών διαδρομών κατάλληλα γραμμογραφημένο ώστε να εμφανίζει τα δεδομένα που απαιτείται για κάθε διαδρομή.

Εκτός της υποχρεωτικής έκδοσης δελτίου κίνησης, οι εκμεταλλευτές τουριστικών ή ταξιδιωτικών γραφείων, όταν παρέχουν υπηρεσίες σε πρόσωπα που έχουν προμηθευτές δελτίο συμμετοχής σε εκδρομή ή περιήγηση από τρίτους όπως π.χ. τουρ-λίντερς, υπαλλήλους ξενοδοχείων κ.ά. για λογαριασμό άλλου τουριστικού ή ταξιδιωτικού γραφείου, εκδίδουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τον εντολέα με αναγραφή του αριθμού των εκδρομέων, ενώ μπορούν να μην εκδώσουν ξεχωριστές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς τους εκδρομείς, αλλά μία θεωρημένη συγκεντρωτική απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής ή περιήγησης. Θα πρέπει να αναγράφεται η εκδρομή ή η περιήγηση, ο συνολικός αριθμός των δελτίων συμμετοχής καθώς και η συνολική αμοιβή. Επομένως, ο πελάτης (τουρίστας) πρέπει να λαμβάνει αποδεικτικό στοιχείο για την αμοιβή που καταβάλλει και να γνωρίζει ποιος είναι ο συναλλασσόμενος διοργανωτής της εκδρομής, αφού δεν αγοράζει το δελτίο συμμετοχής από τον ίδιο και επιπλέον να αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο το οποίο διαθέτει τα δελτία δεν λειτουργεί για ίδιο λογαριασμό (ΠΟΑ. 1163/94 και 1207/95).

Οι αγρότες, που δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, για κάθε μεταφορά των προϊόντων τους για επεξεργασία, συσκευασία και πώληση συνοδεύουν τα αγαθά με το πρωτότυπο δελτίο αποστολής, που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 11.

Ανάλογη δυνατότητα μαζί με την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής παρέχεται από 1.10.92 και για τις αστικές μεταφορές με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης (ΠΟΛ.1144/92). Τότε, για το κόμιστρο εκδίδεται

θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς στις επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα, ενώ σε μεμονωμένες αστικές μεταφορές οι αποδείξεις μπορούν να εκδοθούν με την ολοκλήρωση της μεταφοράς δεδομένου ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διασφαλίζονται από το τηρούμενο θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς (ΠΟΑ. 1174/98).

Όταν διακινούνται δείγματα για επίδειξη και λήψη παραγγελιών από πελάτες σε επαρχιακές πόλεις, μπορεί να εκδίδεται κάθε φορά που ξεκινάει το αυτοκίνητο από την επιχείρηση ένα συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής με την ένδειξη «για δειγματισμό και λήψη παραγγελιών» και διαρκεί μέχρι την επιστροφή στην επιχείρηση.

Τέλος, αν τα δείγματα στέλνονται σε αντιπρόσωπο, θα εκδίδεται δελτίο αποστολής με την κατάλληλη ένδειξη. Αυτός θα εκδώσει δικά του δελτία αποστολής με την κάθε φορά ένδειξη για να τα διακινήσει κατά τόπους (Κ.217/1987).

Με νεώτερη διάταξη επεκτείνεται η χρήση μηνιαίας διάρκειας του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής (ΣΔΑ) και για τις διακινήσεις αγαθών (γενικώς) ανεξαρτήτως απόστασης (πολ. 1010/2000). Τότε, το ΣΔΑ θα εκδίδεται την πρώτη ημέρα διακίνησης των αγαθών. Κάθε μέρα διακίνησης και μέχρι 30 ημέρες θα αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη οι ποσότητες κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή. Στα χειρόγραφα ΣΔΑ το άθροισμα των ποσοτήτων αναγράφεται αριθμητικά για κάθε ημέρα διακίνησης και ολογράφως μόνο την πρώτη ημέρα διακίνησης. Στα μηχανογραφικά ΣΔΑ οι ποσότητες, μετά την πρώτη ημέρα, αναγράφονται χειρόγραφα. Η διαφορά των ποσοτήτων από ημέρα σε ημέρα θα αποδεικνύεται από τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (ΔΑ) ή αξίας (Τ-ΔΑ, Τ-ΑΛΠ) που θα εκδίδονται κάθε ημέρα και τα στελέχη τους θα βρίσκονται επί των αυτοκινήτων για το διάστημα που καλύπτει το ΣΔΑ).

Σε ιδιωτικές επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών αποκλειστικά και μόνο παραλαβή, συγκέντρωση, συσκευασία, ταξινόμηση μικροδεμάτων, εγγράφων και αντικειμένων επείγουσας διαβίβασης (courier) επιτρέπεται η χορήγηση Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτων μικτού βάρους μέχρι 4 τόνων εφόσον το αντικείμενο εργασιών προκύπτει σαφώς από τη βεβαίωση της ΔΟΥ. Σε διαφορετικές περιπτώσεις, θα πρέπει να αναγράφεται στα δελτία αποστολής εντύπως ή με σφραγίδα ή με τη χρήση Η/Υ η ένδειξη «Δεν επιτρέπεται η μεταφορά με Φ.Ι.Χ. του αποθηκευτή των

αγαθών ή του διαμεταφορέα» κατά περίπτωση (ΠΟΛ. 1174/98).

Ως μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που του ανήκουν ή τα εκμεταλλεύεται και ως φορτωτής (αποστολέας) αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Τα γραφεία που αναλαμβάνουν μεταφορές αγαθών (μεταφορικά γραφεία) με μεταφορικά μέσα τα οποία ούτε ανήκουν σε αυτά, ούτε εκμεταλλεύονται από αυτά δεν είναι μεταφορείς, αλλά πράκτορες μεταφορών και ενεργούν ως φορτωτές.

Οι επιτηδευματίες (συμπεριλαμβανομένων των αγροτών και του Δημοσίου) για τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσεως, παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής (άρθρο 11) που συνοδεύει τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Σε αποστολή αγαθού από πρόσωπο που δεν είναι υποχρεωμένο στην έκδοση του προηγούμενου δελτίου, παραδίδεται στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο (πρακτορείο) ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς που περιέχει ονοματεπώνυμο, επάγγελμα και διεύθυνση του αποστολέα και του παραλήπτη, τον τόπο προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών.

Ο μεταφορέας, με βάση το ένα από τα δύο έγγραφα των δύο προηγούμενων παραγράφων, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά θεωρημένο έντυπο φορτωτικής για κάθε φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο συνοδεύει τα αγαθά, μέχρι να υπογραφεί από τον παραλήπτη και επιστρέφεται στο μεταφορέα. Το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που πλήρωσε τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Αν όμως, τα ίδια έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων δεν τα παραλαμβάνει ο μεταφορέας, αλλά ένα μεταφορικό γραφείο (πρακτορείο) ή ένας διαμεταφορέας, τότε εκδίδεται από το γραφείο κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών η παραπάνω φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που πλήρωσε 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 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 κατ' 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 ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας.

Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο.

Όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή ενός μεσολαβητή (μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα, παραγγελιοδόχου, αντιπροσώπου), στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα.

Τα αναγκαία έγγραφα μεταφοράς εταιρειών logistics για τη μεταφόρτωση αγαθών μέσω εγκαταστάσεων ενδιάμεσης - τρίτης επιχείρησης αναφέρονται στο 1015389 έγγραφο του Υπ. Οι./0015/08. Αξίζει να σημειωθεί, ότι για τις διαμεταφορικές επιχειρήσεις δεν δημιουργούνται υποχρεώσεις πρόσθετων βιβλίων (όπως π.χ. για ψυκτικούς χώρους ή χώρους αποθήκευσης) όταν τα αγαθά δεν τα μεταφέρουν απευθείας στους παραλήπτες τους, αλλά σε δικό τους χώρο προσωρινής εναπόθεσης για μικρό χρονικό διάστημα, εφόσον η εναπόθεση στην περίπτωση αυτή δεν γίνεται με σκοπό την αποθήκευση αλλά για τακτοποίηση και οργάνωση της μεταφοράς και με την προϋπόθεση ότι δεν εισπράττεται ιδιαίτερη αμοιβή. Αντίθετα, ο μεταφορέας σε κάθε μεταφορά αγαθών, άρα και στη διακίνηση των κενών κοντέϊνερς υποχρεούται σε έκδοση φορτωτικής (1018523/133/0015/94).

Όταν το μεταφορικό γραφείο εκτός της αμοιβής για τη μεταφορά εισπράττει και ιδιαίτερη αμοιβή για παροχή άλλων υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο

ιδιαίτερης συμφωνίας από εκείνη της μεταφοράς, χωρίς να δίδουν σε κάποιον την ιδιότητα του αντιπροσώπου ή παραγγελιοδόχου της μεταφοράς, τότε επιτρέπεται η έκδοση συνενωμένου στοιχείου με τον τίτλο «Φορτωτική - τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών» (Ε.3421/1988).

Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο (πρακτορείο) ή διαμεταφορέας, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει και διπλότυπη θεωρημένη κατάσταση αποστολής αγαθών ως φορτωτής αυτών. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται στο μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής και το άλλο παραμένει ως στέλεχος.

Αν στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν, γράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοσή τους. Διαφορετικά, θα αποτελούσε αποδεικτικό παράδοσής τους στο μεταφορέα.

Ο μεταφορέας και το μεταφορικό γραφείο (πρακτορείο) ή διαμεταφορέας εκδίδει θεωρημένο διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα: α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων, β) όταν διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη και γ) σε κάθε περίπτωση μεταφοράς με τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από εκείνο της φορτωτικής.

Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στο φορτωτή ή στον αποστολέα ή σε αυτόν που κατέβαλε τα κόμιστρα, κατά περίπτωση, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει στέλεχος. Σε επιστροφή κομίστρων δεν είναι απαραίτητο να υπογραφεί από τον παραλήπτη και να παραδοθεί το δεύτερο αντίτυπο, αφού παραδίδεται το πρωτότυπο σε αυτόν που επιστρέφονται τα κόμιστρα.

Ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική, και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του (ισοδυναμεί με απόδειξη αυτοπαράδοσης), εκτός αν πρόκειται για δημόσια μεταφορική επιχείρηση, η οποία εκδίδει το κατάλληλο υπηρεσιακό έγγραφο (Ο.Σ.Ε., Ο.Α. κ.λπ.).

Ο μεταφορέας (και το μεταφορικό γραφείο) αντί φορτωτικής μπορεί να εκδίδει πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αθεώρητη διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή

δεμάτων μικρής αξίας μέχρι 100 κιλών ή οχημάτων με πλωτά μέσα ή εντός της αστικής περιοχής των πόλεων. Αστική περιοχή θεωρούνται τα διοικητικά όρια κάθε πόλης, αυξημένα με ακτίνα 20 χιλιομέτρων, όταν μεταφέρονται αγαθά μέχρι 300 κιλά από τρίκυκλα ΔΧ.

Το ένα αντίτυπο παραδίδεται σε αυτόν που πληρώνει και αναγράφεται: α) τουλάχιστον το κόμιστρό για μεταφορά αποσκευών, β) τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη, το είδος με την ποσότητα των αγαθών και το κόμιστρο για μεταφορές μικροδεμάτων, γ) επιπλέον από τα προηγούμενα και ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα με την ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου για αστικές μεταφορές και δ) τα στοιχεία εκείνου που καταβάλλει το ναύλο με το ποσό αυτού για μεταφορά οχημάτων με πλωτά μέσα.

Σε μεταφορές αγαθών ενός φορτωτή με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσεως που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μια συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, αρκεί το συνολικό κόμιστρο να καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή.

Υπάρχει όμως, και η ανάλογη ευχέρεια για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής κατά μήνα. Αφορά στις επαναλαμβανόμενες κάθε ημέρα μεταφορές αγαθών με αυτοκίνητα ή τρίκυκλα Δ.Χ. από τον ίδιο φορτωτή σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες. Απαραίτητες προϋποθέσεις είναι να αναγράφει εκτός των λοιπών δεδομένων, τους αύξοντες αριθμούς των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από το φορτωτή, να τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς σε κάθε μεταφορικό μέσο και το κόμιστρο να καταβάλλεται στο μεταφορέα για όλες τις μεταφορές του μήνα από το ίδιο πρόσωπο (ΦΕΚ 923/1989 τ.Β' και ΠΟΑ. 1144/1992, 1010/2000).

Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέρια μεταφορές μπορεί να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, αρκεί να έχει από πριν γνωστοποιήσει εγγράφως την ανάθεση στη ΔΟΥ που αυτοί υπάγονται.

Ο μεταφορέας που θα πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές (οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες, εναέριας) μπορεί να εκδίδει για αυτές τις μεταφορές άλλα στοιχεία ισοδύναμα με τα προηγούμενα, αν προβλέπονται από διεθνείς

συμβάσεις στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

Τέλος, με νεώτερες διατάξεις παρέχεται η ευχέρεια της απαλλαγής θεώρησης των στοιχείων του άρθρου 16 κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΗΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Κ.Φ.Α.Σ.)

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 222 (τεύχος Α') με ημερομηνία 12/11/2012 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016/ Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» με του οποίου τις διατάξεις που αναφέρονται στο θέμα, καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε, και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1207/14.11.2012 κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις για την άμεση ενημέρωση των Υπηρεσιών και των φορέων των υπόχρεων σε εφαρμογή τους. Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες και λεπτομερείς διευκρινίσεις για την εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις κατεπειγόντων θεμάτων του ν. 4046/2012 και του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012 (οι τροποποιήσεις αφορούν αποκλειστικά το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ.).

Παρακάτω παραθέτουμε αναλυτικά τις διατάξεις οι οποίες αφορούν στις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών.

3.2 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 1)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10 του Κώδικα, σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 (Υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα) ως υπόχρεοι ορίζονται:

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ήτοι τα φυσικά πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες).
- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ήτοι οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων. Τα τελευταία από τα ως άνω πρόσωπα εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 της παρούσης.
- Η κοινοπραξία που διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Φ.Ε.Κ. 86 Α711-4-2012). Στην εν λόγω κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό, υπόχρεο ή μη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και ο σκοπός της μπορεί να είναι η διενέργεια οποιασδήποτε εμπορικής πράξης, όχι απαραίτητα συγκεκριμένης και γενικά δεν απαιτείται η κάλυψη των προϋποθέσεων, που τίθεντο με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερομένου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Σημειώνεται ότι κοινοπραξίες που είχαν συσταθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) εξακολουθούν να ισχύουν.
- Οποιαδήποτε άλλη νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. για την δραστηριότητα που ασκούν στην Ελληνική Επικράτεια, από την άσκηση της οποίας αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος

από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέρια επαγγέλματα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 2 (Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα) ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ανεξάρτητα από την μορφή του (δηλαδή φυσικό πρόσωπο, Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ο.Ε., κ.λπ.)
- Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα πρόσωπα αυτά είναι υπόχρεα πλήρους εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) αποκτούν πραγματική - φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα (όπως γραφείο, αποθήκη, κατάστημα, κ.λπ.)

β) αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική, βιομηχανική, γεωργική και από οποιαδήποτε επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα και εκ του λόγου αυτού αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και

γ) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Σημειώνεται ότι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι μερικώς υπόχρεο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. σύμφωνα και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού.

3.3 ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 2)

Η διάταξη της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου (Οριοθέτηση περιεχομένου βιβλίων και στοιχείων) είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 (Γλώσσα και νόμισμα τήρησης βιβλίων και στοιχείων) ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία (κατ' αρχήν) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα (ευρώ), εκτός εάν νομίμως επιτρέπεται

η τήρησή τους κατά διάφορο τρόπο. Ειδικότερα, όσον αφορά τα φορολογικά στοιχεία, αυτά μπορεί να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα για τις συναλλαγές με το εξωτερικό, ενώ για τις συναλλαγές εντός την ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα μόνο για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης. Σε κάθε περίπτωση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι το ποσό του οφειλόμενου φόρου να 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/ΕΚ.

Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 8 (Δικαιολογητικά εγγραφών - Συγχώνευση βιβλίων και στοιχείων - Υποχρεώσεις χρήσης λογισμικού των επιχειρήσεων) είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 (Ηλεκτρονικό τιμολόγιο - Έκδοση και λήψη αυτού - Διασφάλιση της αυθεντικότητας και ακεραιότητας του περιεχομένου των τιμολογίων) ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 217, 232, 233 και 236 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Ειδικότερα, ως προς τη δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, διευκρινίζονται τα εξής: Ηλεκτρονικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από τις επιμέρους διατάξεις του παρόντος Κώδικα για τα έντυπα (χάρτινα) τιμολόγια (άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ.). Όσον αφορά τη μορφή του ηλεκτρονικού τιμολογίου, αυτό πρέπει να εκδίδεται και να παραλαμβάνεται σε οποιονδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο, η επιλογή του οποίου αποφασίζεται από τον εκάστοτε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Συνηθισμένοι μορφότυποι περιλαμβάνουν τιμολόγια ως δομημένα μηνύματα (όπως XML) ή άλλα είδη ηλεκτρονικών μορφότυπων (π.χ. ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με

συνημμένο αρχείο PDF ή μια τηλεομοιοτυπία που λαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι σε έντυπη μορφή).

Όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή (π.χ. μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου), τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Από την άλλη πλευρά, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Είναι επίσης δυνατή, η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον στη συνέχεια.

Το ηλεκτρονικό τιμολόγιο θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση της αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη. Αυτό σημαίνει ότι το ηλεκτρονικό τιμολόγιο μπορεί είτε να μεταβιβάζεται απευθείας στον πελάτη, π.χ. μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ή ενός ασφαλούς συνδέσμου, ή έμμεσα μέσω ενός ή περισσότερων παρόχων υπηρεσιών, ή να διατίθεται και να είναι προσβάσιμο για τον πελάτη μέσω διαδικτυακής πύλης ή οποιασδήποτε άλλης μεθόδου.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου είναι η αποδοχή του από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων αποτελεί ζήτημα που προκύπτει αποκλειστικά από τη συμφωνία μεταξύ των συναλλασσομένων, χωρίς να ορίζεται συγκεκριμένος τύπος αυτής (π.χ. γραπτή συμφωνία, επίσημη ή ανεπίσημη, προφορική, σιωπηρή συμφωνία κ.λπ.).

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών οφείλουν να διασφαλίζουν την αυθεντικότητα της προέλευσης, την ακεραιότητα του περιεχομένου και την αναγνωσιμότητα των τιμολογίων που εκδίδουν ή λαμβάνουν ανεξάρτητα από την έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή τους, για το χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης και της λήξης της περιόδου φύλαξής τους.

Όσον αφορά τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, ο εκδότης πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από

τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του, ενώ ο λήπτης πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου.

Αναφορικά με την ακεραιότητα του περιεχομένου, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (εκδότης και λήπτης τιμολογίων), μπορούν και οι δύο, ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλον, να επιλέξουν τον τρόπο με τον οποίο θα εκπληρώσουν την εν λόγω υποχρέωση, ή μπορούν να συμφωνήσουν από κοινού, για παράδειγμα, μέσω μιας συγκεκριμένης τεχνολογίας, όπως είναι η EDI ή οι προηγμένες ηλεκτρονικές υπογραφές, προκειμένου να διασφαλίσουν ότι το περιεχόμενο παραμένει το ίδιο.

Τέλος όσον αφορά την υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου πρέπει να διασφαλίζεται καθ' οποιονδήποτε τρόπο ότι για το χρονικό διάστημα από την έκδοση μέχρι τη λήξη της περιόδου φύλαξης, το περιεχόμενο του τιμολογίου είναι ευανάγνωστο, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, χωρίς να χρειάζεται υπερβολική εξέταση ή ερμηνεία, π.χ. μηνύματα EDI, XML και άλλα δομημένα μηνύματα στην αρχική τους μορφή δεν θεωρούνται αναγνώσιμα από τον ανθρώπινο παράγοντα, ενώ μετά από μια διαδικασία μετατροπής μπορεί να θεωρηθούν αναγνώσιμα.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί ενδεικτικά να διασφαλίζεται με τους εξής τρόπους:

- Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή (π.δ. 150/2001 - ΦΕΚ Α' 125).
- Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI).
- Σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α'222).

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 (Ενημέρωση των βιβλίων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού) του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται, χωρίς να απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης, η ενημέρωση όλων των βιβλίων, ημερολογίων και καταστάσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, συμπεριλαμβανομένων και των καταστάσεων απογραφής καθώς και του λογαριασμού 94 που τηρείται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού. Δεν παρατείνεται η προθεσμία καταχώρισης των δεδομένων των συναλλαγών ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (ιατροί, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης, εκμεταλλευτές χώρων

διαμονής ή φιλοξενίας κ.λπ.) που ορίζονται από την παράγραφο 23 του άρθρου 4. Έτσι σε περίπτωση βλάβης, οι εν λόγω υπόχρεοι θα πρέπει να καταχωρούν τα δεδομένα των συναλλαγών χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης. Η παράταση αυτή, που ισχύει όσο χρόνο διαρκεί η βλάβη, δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση λόγω της βλάβης και της ενημέρωσης των βιβλίων δεν παρατείνεται ο χρόνος υποβολής των κατά περίπτωση δηλώσεων φορολογικών αντικειμένων. Ειδικότερα, όσον αφορά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού, αυτονόητο είναι ότι αυτή γίνεται με τη χρήση χειρόγραφων στελεχών, τα οποία είναι θεωρημένα μόνο για τα στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους από τις επιμέρους διατάξεις του παρόντος Κώδικα (άρθρο 9).

Τέλος, τονίζεται ότι οι λοιπές δυνατότητες και υποχρεώσεις που τίθεντο με τις διατάξεις του άρθρου 18 του προϊσχύσαντος ΚΒ.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφορικά με τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών και εφόσον βέβαια δεν ορίζεται με τις διατάξεις άλλου άρθρου του Κ.Φ.Α.Σ., παύουν να ισχύουν (όπως ενιαία αρίθμηση βιβλίων και στοιχείων, τήρηση θεωρημένου βιβλίου κωδικής αρίθμησης κ.λπ.) Αυτονόητο είναι ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μπορούν να συνεχίσουν να εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία βάσει των όσων ορίζονταν με τις διατάξεις του άρθρου 18 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) (π.χ. ενιαία αρίθμηση, χρήση σειρών, διόρθωση ή διαγραφή περιεχομένου στοιχείων, αντίτυπα στοιχείων, προσθήκη προαιρετικού περιεχομένου), προαιρετικά και εφόσον το επιθυμούν, χωρίς ωστόσο να ορίζεται η υποχρέωση αυτή από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

3.4 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ – ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ (Άρθρο 3)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 (Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) οι μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι φυσικά πρόσωπα (με εξαίρεση αυτούς που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην

παράγραφο 1 του 48 του ν. 2238/1994, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.) και υπό τις ακόλουθες αθροιστικά προϋποθέσεις:

- Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας, πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

- Ο αντισυμβαλλόμενος προς στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του Κ.Φ.Α.Σ

Τονίζεται ότι λαμβανομένου υπόψη ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στον χαρακτηρισμό προσώπου ως μη υπόχρεου, δεν καταλαμβάνει το φυσικό πρόσωπο που ήδη είναι υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. και παράλληλα ευκαιριακά παρέχει άλλες υπηρεσίες ή πωλεί άλλα αγαθά.

Αλλά πρόσωπα μη υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. είναι:

α) Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος των διατάξεων των άρθρων 41 και 42 του Φ.Π.Α. και το εισόδημά του από την άσκηση της δραστηριότητάς του αυτής προσδιορίζεται στη Φορολογία Εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο. Έτσι υπόχρεοι εφαρμογής είναι ο αγρότης:

- του κανονικού καθεστώτος συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προαιρετικά επέλεξαν το καθεστώς αυτό

- αυτός που πωλεί τα αγαθά του στη λαϊκή αγορά και μόνο για την πώληση αυτή

β) ο συγγραφέας και ο εισηγητής δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον βέβαια δεν είναι υπόχρεος εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. για άλλη δραστηριότητα.

Νέοι υπόχρεοι εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.

Με τις διατάξεις Κ.Φ.Α.Σ. είναι υπόχρεοι εφαρμογής του ορισμένα πρόσωπα που με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. δεν χαρακτηρίζονταν ως επιτηδευματίες. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

α) Το φυσικό πρόσωπο που συστηματικά παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) και σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (Φ.Ε.Κ. 248 Α') δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

β) Το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου το οποίο χρηματοδοτείται ή επιχορηγείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον το εισόδημά του φορολογείται στη Ζ1 πηγή. Εάν φορολογείται στη Ζ3 πηγή τότε μπορεί να εφαρμόζονται οι διατάξεις της προαναφερόμενης παραγράφου 2, εφόσον καλύπτονται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτές.

γ) Οι παραπάνω αναφερόμενοι αγρότες. Τα παραπάνω πρόσωπα που από 1/1/2013 είναι υπόχρεα, για πρώτη φορά, εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. πρέπει κατ' αρχήν να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών. Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων αυτών η δήλωση έναρξης εργασιών στο τμήμα μητρώου μπορεί να υποβληθεί εμπρόθεσμα μέχρι τον χρόνο έκδοσης του πρώτου φορολογικού στοιχείου προς τον αντισυμβαλλόμενο και όχι πέραν του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

Ακόμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 (Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων) απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής μόνο τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Τα πρόσωπα αυτά που είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις που τίθενται από τις διατάξεις του.

Από την απαλλαγή αυτή εξαιρούνται:

- Ο ασκών ελεύθερο επάγγελμα.
- Αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης

συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

- Αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού.
- Τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων).

Στα νέα πρόσωπα που απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων εμπίπτουν πλέον και τα φυσικά πρόσωπα που με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., εφόσον βέβαια τα έσοδά τους είναι κάτω των 10.000 ευρώ και δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

- Ο υπόχρεος (πρώην επιτηδεύματίας) που με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προϊσχύοντος κώδικα τηρούσε πρόσθετο βιβλίο και με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν έχει υποχρέωση να τηρεί τις πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του κώδικα αυτού. Τέτοια πρόσωπα είναι ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου, ο ασκών παραϊατρικό επάγγελμα κ.λπ.
- Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση.
- Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη.

3.5 ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ή ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ(Άρθρο 4)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού:

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.
2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία

οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 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. του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

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 τηρεί, για όλες τις δραστηριότητές του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

β) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

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

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων β' και γ' διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του.

δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του.

ε) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

4. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, συμπεριλαμβανομένων και των αστικών επαγγελματικών εταιρειών δικηγόρων των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (Α' 220) και 81/2005 (Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού.

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση

το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

| <u>Βιβλία</u> | <u>Όρια ακαθάριστων εσόδων</u> |
|------------------------------|--------------------------------|
| Απλογραφικά (Β' Κατηγορίας) | μέχρι και 1.500.000 ευρώ |
| Διπλογραφικά (Γ' Κατηγορίας) | άνω των 1.500.000 ευρώ |

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

6. 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.

7. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

8. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), 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 (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

9. Το πρώτο, το δεύτερο και τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

- Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκευή μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.
- 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 στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. 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 (Π.Σ.Λ.Φ. Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

- 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 `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.

β) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό αυτό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. Κατ' εξαίρεση, τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις 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 πρωτοβάθμιων 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 κι η τρέχουσα αξία.

δ) Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του κατ' είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

ε) Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που

ορίζονται από τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν.2238/1994 που τελούν υπό εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου.

11. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, 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 προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

- Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα.
- Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.
- Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

13. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ. Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

14. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται:

A. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

- Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).
- Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).
- Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

B. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

15. Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξηρητημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας 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 ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που

σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

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.

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

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

17. Στο 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 δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και 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 η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.
- ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.
- η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, 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 του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α..

18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ. Π. Α..

Στην περίπτωση που κατά την 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 οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

19. 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 απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε 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 του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. 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.

Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

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

Σε περίπτωση χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ..

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους 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. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

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 εκατόν πενήντα (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.

22. Στο υποκατάστημα, πλην των πρόσκαιρων εγκαταστάσεων, τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων για τις συναλλαγές κάθε υποκαταστήματος με δυνατότητα μη

τήρησής του, εφόσον οι αγορές και οι πωλήσεις κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας, από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος.

Όταν στο υποκατάστημα τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων - εξόδων τα δεδομένα του καταχωρούνται διακεκριμένα συγκεντρωτικά στο αντίστοιχο βιβλίο της έδρας μέχρι την προθεσμία ενημέρωσής του.

23. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, 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 καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (Α' 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

3.6 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Άρθρο 5)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

- α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε 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 εγκαταστάσεών 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 για 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.

2. Δελτίο αποστολής εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

3. Δελτίο αποστολής 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 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.

4. 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, στο οποίο καταχωρούνται εντός δεκαπέντε (15) ημερών, τα δελτία αποστολής εφοδιασμού του οχήματος με αγαθά και τα εκδιδόμενα παραστατικά για τη διάθεση αυτών, τα οποία φυλάσσονται επί του οχήματος μέχρι την ενημέρωση του βιβλίου αυτού.

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 πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων. 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 Ε.Γ.Λ.Σ., 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 συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον, κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6.

β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής,

γ) Ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου,

δ) Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται,

ε) Η ημερομηνία έκδοσης αυτού.

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.

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.

6. 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 η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση των στοιχείων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνσή του, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, ο τόπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών.

7. 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.

Η επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.

8. Κατ' εξαίρεση δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής στις εξής περιπτώσεις:

α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια 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.

β) Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.

γ) Μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης:

- αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές,

- μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις και

- πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

δ) Διακίνηση αγαθών που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή.

3.7 ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 6)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 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 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 ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

3. 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.

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α..

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. 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.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. εκδίδουν τιμολόγιο.

Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα, για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παραγράφων

14 και 15 του άρθρου αυτού, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παραπάνω παράγραφο 2.

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' 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 ημέρα 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 δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) 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.

8. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

Στις περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμηθειών), που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, δύναται ο λήπτης των υπηρεσιών, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων με

την προϋπόθεση, ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής.

Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.

β) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248).

γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

δ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α., τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο Α.Φ.Μ. του.

ε) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

στ) Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ. Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες

διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.

12. Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, αναφέρει τον ΑΦΜ του, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνσή του. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν.

13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ. Π. Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται

κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων.

Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.

Ειδικά, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου

δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή.

16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγωγών, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων,

β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

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.

17. Τα πρόσωπα που εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε τρίτη χώρα, με τους ακόλουθους όρους και προϋποθέσεις:

α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983 (Α' 167), του ν. 1914/1990 (Α' 178) και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου

2003 (Επίσημη Εφημερίδα L 264/2003, σελ. 1-11), θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

β) Να υπάρχει προηγούμενη συμφωνία, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, μεταξύ τους που αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και από την οποία να προκύπτουν, μεταξύ άλλων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, η ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το άρθρο αυτό, οι όροι της τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Ειδικά, στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003, η ανωτέρω συμφωνία απαιτείται να έχει καταρτισθεί εγγράφως, η οποία να έχει κατατεθεί πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια.

γ) Τα εκδιδόμενα τιμολόγια από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών ή τον τρίτο πρέπει να φέρουν τα πλήρη στοιχεία του πελάτη ή του τρίτου, καθώς και του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του παρόντος νόμου διακριτά και με σαφή αναφορά στην ιδιότητα εκάστου. Ο πελάτης ανεξάρτητα του τόπου εγκατάστασής του εκδίδει το τιμολόγιο στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών με την ένδειξη «αυτοτιμολόγηση».

δ) Για τα τιμολόγια που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

18. 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.

3.8 ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 7)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

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

2. 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 άνω των τριάντα (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 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.

3. 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 χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.

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 άνω των τριάντα (30) ευρώ 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 Ε. Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4, αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχθηκε.

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

α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα 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 από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 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 στη 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.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, 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.

Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη - καταναλωτή, η διεύθυνσή του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

6. Η έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων δύνανται να ανατίθενται σε τρίτο.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις.

3.9 ΈΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΙΠΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 8)

Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 10 (Έγγραφα μεταφοράς και Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς), είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες προϊσχύσασες του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Ως προς το διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, ορίζεται πλέον και με διάταξη νόμου (παρ. 6, περ. γ'), η θέση της Διοίκησης για την εφαρμογή των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992), ότι το διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη διόρθωση κάθε είδους διαφοράς που προκύπτει από τα αναγραφόμενα στη φορτωτική την οποία διορθώνει (ενδεικτικά π.χ. λανθασμένη αναγραφή είδους), πέραν της χρησιμοποίησής του για την επιστροφή κομίστρων, τη διόρθωση ποσοτικών διαφορών, κ.λπ.

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 (Τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής αντί φορτωτικής), παρέχεται η δυνατότητα στον μεταφορέα, η έννοια του οποίου ορίζεται με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 8, να εκδίδει τιμολόγιο ή

απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ. αντίστοιχα, αντί να εκδίδει φορτωτική, με την προϋπόθεση να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ Β' 517).

Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης του ως άνω ημερολογίου μεταφοράς.

Ακόμα, οι διατάξεις της παραγράφου 12 (Απόδειξη αυτοπαράδοσης), είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 14 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Τέλος, οι διατάξεις της παραγράφου 13 (Απόδειξη δαπάνης. Δώρα έως εκατόν πενήντα (150) ευρώ), είναι όμοιου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Συμπληρωματικά, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, για δώρα που γίνονται αξίας έως εκατόν πενήντα ευρώ (150) ευρώ το καθένα, από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε διάφορα πρόσωπα, με σκοπό την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των αποδεκτών των δώρων αυτών, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης για τον καθένα.

3.10 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ (Άρθρο 9)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο 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.. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.

3. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

4. Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος

και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

β) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί, μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

γ) Όταν η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (online) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.

δ) Όταν η αποθήκευση γίνεται σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεκφόρτωσης και χρήσης που προβλέπεται στην περίπτωση στ', ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας, τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.

ε) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται στη διαφύλαξη των τιμολογίων με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεσή του, σε χαρτί ή με ηλεκτρονικά μέσα. Επίσης, όταν τα τιμολόγια διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα, διαφυλάσσονται με ηλεκτρονικά μέσα και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

στ) Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών αποθηκεύει, με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (online) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει, οι αρμόδιες αρχές του κράτους - μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και, όταν 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.

ζ) Με τον όρο «διαφύλαξη τιμολογίου με ηλεκτρονικά μέσα» νοείται η διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας (περιλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και διαφύλαξης, καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

6. Επιτρέπεται στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από άλλες διατάξεις, να διαφυλάττουν τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κατά περίπτωση, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζεται από αυτή. Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποιήσής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης.

7. Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών

μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

3.11 ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Άρθρο 10)

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι:

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύνανται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους.

2. Τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο προσώπων, λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. - ICIS).

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ. Π. Α..

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

4. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (α' 58).

5. Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού:

- α) οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή πρόσωπα του άρθρου 1 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή λαμβάνουν από τα παραπάνω πρόσωπα, με την εξαίρεση των προμηθειών που λαμβάνουν από πρόσωπα του άρθρου 1 ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ. Π. Α. που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,
- β) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τους τόκους καταθέσεων που λαμβάνουν από τράπεζες, για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές, καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με την εξαίρεση των προμηθειών που καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,
- γ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ. Π. Α. για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας,
- δ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλιστρων και τις εκπτώσεις επί των

ασφαλιστρων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

7. Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας.

Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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.

3.12 ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ (Άρθρο 13) - ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (Άρθρο 14)

Σύμφωνα με το άρθρο 13 οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013.

Επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14:

1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 113 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.
2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.
3. Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως και 22 του άρθρου 4 και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4.
4. Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν

να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 8 παύουν να ισχύουν την 1 η Ιανουαρίου 2014. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.6.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΧΕΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΗΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ο Νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ο οποίος αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είναι στην ουσία ένα νομοθέτημα που καλύπτει (όπως και ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) το ίδιο πεδίο, αυτό της «λογιστικής οργάνωσης».

Στο παρακάτω απόσπασμα της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου, (το οποίο παρατίθεται αυτούσιο) απεικονίζεται η όλη συλλογιστική που προφανώς ανάγκασε το κράτος να προβεί σε αυτή την αλλαγή.

«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 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».

Έτσι, με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013–2016, τέθηκαν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).

Με το νέο Κώδικα, επέρχονται σημαντικές αλλαγές στις συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών. Πιο συγκεκριμένα:

1. Αλλαγές ως προς τα βιβλία:

- Καταργείται η υποχρέωση θεώρησης των Βιβλίων που προβλεπόταν από το άρθρο 19 του ΚΒΣ. Εξαίρεση αποτελεί το βιβλίο κινητής αποθήκης που μπορεί να τηρείται εναλλακτικά του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής επί οχημάτων (άρθρο 5 παρ. 4 ΚΦΑΣ) και τα πρόσθετα που διατηρούνται.
- Καταργείται η υποχρέωση τήρησης βιβλίου Αποθήκης και των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου. Αντί του βιβλίου αποθήκης θεσπίζεται η υποχρέωση, βάσει του άρθρου 4 παρ. 8 του ΚΦΑΣ, τήρησης του λογαριασμού 94

σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με ακαθάριστα έσοδα άνω των πέντε (5) εκατομμυρίων ευρώ ανά κατηγορία πωλήσεων (λογαριασμοί 70,71). Δηλαδή με βάση τη νέα υποχρέωση εξακολουθεί κάθε κλάδος (εμπορικός ή μεταποίησης) να κρίνεται αυτοτελώς για την σχετική υποχρέωση, πλην όμως δημιουργούνται ορισμένα ερωτήματα ως προς τον τρόπο τήρησης του λογαριασμού 94.

Ειδικότερα:

A) Επειδή σαφώς αναφέρεται στη σχετική διάταξη η υποχρέωση τήρησης από την ομάδα 9 μόνο του λογαριασμού 94 θα μπορεί ο λογαριασμός αυτός να τηρείται απλογραφικά;

B) Ο λογαριασμός 94 προφανώς θα τηρείται κατ' είδος και ειδικότερα κατά ποσότητα και αξία. Αυτό επιβάλλεται από την περ. Α υποπερ. 3 της παρ. 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ. που ορίζει ότι:

«Το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης, στην οποία παρακολουθείται ή τελευταία υποδιαίρεση της συγκεκριμένης κατηγορίας αποθέματος, όπως π.χ. στα εμπορεύματα, η μερίδα αποθήκης αντιπροσωπεύει το είδος, ενδεχόμενα δε και την ποιότητα. Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων υπαγορεύεται, είτε από διαχειριστικές και κοστολογικές ανάγκες, είτε από υποχρεωτικής εφαρμογής κανόνες δικαίου.

Η τελευταία υποδιαίρεση κάθε κατηγορίας αποθεμάτων παρακολουθείται σε περισσότερες από μία μερίδες αποθήκης, όταν το ίδιο απόθεμα βρίσκεται σε περισσότερους από έναν αποθηκευτικούς χώρους.

Οι λογαριασμοί της τελευταίας υποδιαίρεσεως των αποθεμάτων τηρούνται κατά ποσότητα και αξία».

Σε σχέση όμως με τις προγενέστερες υποχρεώσεις του Βιβλίου Αποθήκης ανακύπτουν ζητήματα όπως:

❖ Δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. η υποχρέωση ενημέρωσης του λογαριασμού 94 με τις αξίες των πωλήσεων, παρά μόνο με το κόστος πωληθέντων.

❖ Από το εδάφιο 7 της περ. Α υποπερ.3 της παρ. 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζεται η υποχρέωση της συνεχούς απογραφής, κατ' επέκταση δηλαδή της συνεχούς κοστολόγησης των διακινούμενων από οποιαδήποτε αιτία ειδών. Συγκεκριμένα στο εδάφιο αυτό (7) αναφέρεται: «Με τη λογιστική παρακολούθηση της

ποσοτικής διακινήσεως κάθε αποθέματος εξασφαλίζεται η διαρκής ποσοτική απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή εξασφαλίζεται σε κάθε στιγμή η ακριβής γνώση του ποσοτικού υπολοίπου κατά μερίδα αποθήκης. Με την αποτίμηση των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων επιτυγχάνεται η διαρκής απογραφή των αποθεμάτων, δηλαδή η διαρκής γνώση της ποσότητας και αξίας των αποθεμάτων που βρίσκονται στους αποθηκευτικούς χώρους. Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παρ. 2.2.205.»

Καθίσταται αντιληπτό ότι κάτι τέτοιο απαιτεί συνεχή κοστολόγηση και καθιστά επαχθέστερες τις υποχρεώσεις έναντι των ισχυόντων για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης, καθόσον αυτές προέβλεπαν την ενημέρωση των μερίδων αποθήκης με την αξία των αναλώσεων ή του κόστους παραγωγής των προϊόντων, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

❖ Όσον αφορά την υποχρέωση συνεχούς ενημέρωσης με την ποσοτική διακίνηση σε περιπτώσεις αναλώσεων πρώτων υλών ή παραχθέντων προϊόντων, αυτή καθιστά απαραίτητη την έκδοση ή την με οποιοδήποτε τρόπο τήρηση δελτίων εσωτερικής διακίνησης, παρότι τέτοια υποχρέωση δεν θα υπάρχει πλέον.

Τα παραπάνω ζητήματα, καθώς και κάποια άλλα ειδικότερα (όπως περίπτωση super markets όπου λόγω ταμειακών μηχανών δεν μπορεί να γίνεται ούτε ποσοτική ενημέρωση του λογαριασμού 94) θα πρέπει να αντιμετωπισθούν και να λυθούν άμεσα από το Υπουργείο.

• Δεν υπάρχουν στο κείμενο της παρ. 8 του άρθρου 4 περιπτώσεις εξαιρέσεων από την τήρηση του λογαριασμού 94, ενώ βάσει της παρ. 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. παρέχονται, προφανώς λόγω ύπαρξης αντικειμενικών δυσκολιών, εξαιρέσεις από την τήρηση Βιβλίου αποθήκης, ή κατονομάζονται περιπτώσεις κατ' ειδικό τρόπο τήρησης του Βιβλίου αυτού, για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων.

• Καταργείται η υποχρέωση τήρησης των παρακάτω πρόσθετων βιβλίων:

- ❖ -Του Βιβλίου Επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων (για αφορολόγητα αποθεματικά)
- ❖ -Του Βιβλίου Αποθήκευσης.
- ❖ -Του Βιβλίου εισερχομένων Συνεργείου αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών.
- ❖ -Του Βιβλίου Εντολών Μεσίτη.
- ❖ -Του βιβλίου διάθεσης λαχείων Πρακτόρων.

- ❖ -Του βιβλίου έργων εκμεταλλευτών μηχανημάτων.
- ❖ -Του βιβλίου κίνησης οχημάτων επιχειρήσεων ενοικιάσεων αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών

Σημειώνεται ότι από 1.1.2014 καταργούνται και τα υπόλοιπα πρόσθετα βιβλία.

Επιπλέον, οι αλλαγές που αφορούν στις προθεσμίες ενημέρωσης των Βιβλίων είναι:

- Η καταχώρηση – ενημέρωση του βιβλίου εσόδων – εξόδων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 ΚΦΑΣ), έναντι της καταληκτικής ημερομηνίας της 15ης του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του παραστατικού, που ισχύει με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Το ή τα ημερολόγια, επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 περ. α ΚΦΑΣ). Με βάση τον ΚΒΣ ο καταληκτικός χρόνος ενημέρωσης των ημερολογίων εξαντλείται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα.

Το βιβλίο απογραφών ενημερώνεται με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (άρθρο 4 παρ. 12 περ. δ ΚΦΑΣ). Με βάση τον ΚΒΣ ο καταληκτικός χρόνος ενημέρωσης εξαντλείται στην ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Το Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και το ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων ενημερώνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού, χωρίς όμως πουθενά στο κείμενο του ΚΦΑΣ να γίνεται ειδικότερη αναφορά σε ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού, η οποία έμμεσα προκύπτει από την περ. δ της παρ. 12 του άρθρου 4 ως η ημερομηνία υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ η ημερομηνία κλεισίματος των Α.Ε. των Συνεταιρισμών και των Δημοτικών και Κοινοτικών επιχειρήσεων εξαντλείται μέχρι την 30/4 του επόμενου έτους (31/10 επί διαχειριστικής χρήσεως που λήγει την 30/6

του ιδίου έτους) και των υπολοίπων υπόχρεων με διπλογραφικά βιβλία μέχρι την 31/3 του επομένου έτους (30/9 επί διαχειριστικής χρήσεως που λήγει την 30/6 του ιδίου έτους).

Δεν γίνεται ρητή αναφορά στην παρ. 23 του άρθρου 4 για τον χρόνο ενημέρωσης των πρόσθετων βιβλίων παρά μόνο ότι παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες μέχρι την έκδοση του στοιχείου εσόδου. Προφανώς λοιπόν ενημερώνονται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έκδοσης του σχετιζόμενου στοιχείου εσόδου, πλην όμως προφανώς θα πρέπει να εκδοθεί σχετική εγκύκλιος για την αποσαφήνιση του ζητήματος.(για όσο αυτά ισχύουν)

2. Αλλαγές ως προς την Τήρηση Ηλεκτρονικού Φακέλου παρ.11 Άρθρου 4 ΚΦΑΣ:

Με βάση την παρ. 11 του άρθρου 4 τίθεται νέα υποχρέωση για τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η οποία αναφέρεται στην τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου 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 των προσθέτων βιβλίων της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά. (παρ.23ΚΦΑΣ αφορά τα ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ που διατηρούνται μέχρι 1.1.2014)

- Απαλλάσσονται της τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Υπό τις διατάξεις του ΚΒΣ υπάρχει ο περιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών μέχρι τα 5.000 ευρώ.

- Για τους κανόνες αποτίμησης της απογραφής γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Π.Δ.1123/1980 (παρ. 10.2 άρθρου 4). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. υπάρχουν κάποιες διαφορές σε σχέση με το Π.Δ.1123/1980 που αφορούν την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων. Ειδικότερα ο Κ.Β.Σ. ευθυγραμμιζόμενος με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 ορίζει ότι αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη

τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης, ενώ βάσει του Π.Δ.1123/1980 η αποτίμηση γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης.

- Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφής ή σε καταστάσεις. Άγνωστο αν θα συνεχίσει να ισχύει ή αν θα εκδοθεί εγκύκλιος ανάλογου περιεχομένου με την ΠΟΛ. 1174/2008 που επιτρέπει την αποθήκευση των δεδομένων της ποσοτικής απογραφής σε οπτικό δίσκο.

- Να επισημανθεί ότι αν και στην παρ. 10.2 περ. α του άρθρου 4 ορίζεται ότι η απογραφή των εμπορευσίμων γίνεται κατ' είδος, δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του είδους.

- Τα λοιπά στοιχεία (πλην αποθεμάτων, παγίων, μετοχών, ομολογιών και χρεογράφων) του ενεργητικού και του παθητικού μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβαθμίων λογαριασμών εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. (άρθρο 4 παρ. 10.2 περ. γ). Υπό το καθεστώς του Κ.Β.Σ. η ανάλυση καθενός από τους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρείται σε καταστάσεις ή ισοζύγια ή αποθηκεύεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.

- Για τις συναλλαγές των υποκαταστημάτων με εξαρτημένη λογιστική δεν είναι σαφής η διάταξη (και προφανώς χρήζει ερμηνείας) αν μπορούν να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, ή υποχρεωτικά πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας. Επιπλέον, στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. δεν υπάρχει ο ορισμός του υποκαταστήματος.

3. Αλλαγές ως προς τα Στοιχεία:

- Συνεχίζεται η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας μέχρι την 31/12/2013 (άρθρο 9 παρ. 1 ΚΦΑΣ).

- Είναι δυνατή και πάλι η έκδοση Δελτίων Αποστολής (χωρίς να είναι συνενωμένα με Τιμολόγια) για τις παραλαβές αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 5 παρ. 1 περ. δ ΚΦΑΣ). Σημειώνεται ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 21α του Ν.3842/2010 τροποποιήθηκε η παρ. 6 του άρθρου 12 επιβάλλοντας την έκδοση συνενωμένου Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου κατά την

παραλαβή αγροτικών προϊόντων από αγρότες του ειδικού καθεστώτος **υποχρεωτικά** και όχι εναλλακτικά.

• Παρέχεται η εναλλακτική δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης επί οχημάτων αντί του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής. (Άρθρο 5 παρ. 4). Υπό το καθεστώς του ΚΒΣ η τήρηση του βιβλίου αυτού εναλλακτικά του ΣΔΑ, ήταν δυνατή μόνο με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (άρθρο 36 παρ. 2 περ ε ΚΒΣ).

• Με βάση την παρ. 8 του άρθρου 5 αναφέρονται ρητά πλέον στο κείμενο του ΚΦΑΣ οι περιπτώσεις όπου δεν απαιτείται η έκδοση Δελτίου Αποστολής, οι οποίες είναι οι εξής:

α) Διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σ' 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.

β) Διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεών του, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτόν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις του και οι διακινήσεις αυτές διενεργούνται με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης κυριότητάς του ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης.

γ) Μεταφοράς, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης:

❖ Αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λπ.) από κατασκευαστικές επιχειρήσεις που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές.

❖ Μεταλλεύματος, από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας και εκφόρτωσης, κατά περίπτωση, που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις

❖ Πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

δ) Διακίνηση αγαθών που αναφέρονται στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή.

Υπό το καθεστώς του ΚΒΣ προβλέπεται μόνο η απαλλαγή της ως άνω β περίπτωσης, ενώ άλλες απαλλαγές έκδοσης δελτίων αποστολής, ή έκδοσης κατ' ειδικό τρόπο έχουν δοθεί με υπουργικές αποφάσεις, ή δίδονται κατόπιν εγκρίσεως του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

- Επί οποιασδήποτε ποσοτικής παραλαβής χωρίς στοιχείο διακίνησης από οποιονδήποτε τρίτο εκδίδεται πάντοτε δελτίο αποστολής από τον υπόχρεο παραλήπτη. (Άρθρο 5 παρ. 1 περ. ε ΚΦΑΣ).

- Υπό το καθεστώς του ΚΒΣ σε τέτοιες περιπτώσεις ενημερώνεται το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή εκδίδεται διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής (άρθρο 10 παρ. 1 ΚΒΣ).

- Δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης «ανάποδου» τιμολογίου από τον υπόχρεο αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών στην περίπτωση άρνησης από τον υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τέτοιου. Στην περίπτωση αυτή αρκεί η απλή γνωστοποίηση του γεγονότος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του τελευταίου (Άρθρο 6 παρ. 5).

- Κατά την αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότη του ειδικού καθεστώτος μπορεί να εκδίδεται απλό τιμολόγιο και όχι υποχρεωτικά συνενωμένο Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο (Άρθρο 6 παρ. 6).

- Δεν προβλέπεται η έκδοση εκκαθάρισης στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων, δυνατότητα που είχε περιληφθεί στον ΚΒΣ με το άρθρο 29 παρ. 8 του Ν. 3522/2006.

- Δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των συμβαλλομένων στο Τιμολόγιο και στο Δελτίο Αποστολής. (άρθρο 6 παρ. 10).

- Δεν προβλέπεται η έκδοση Απόδειξης Λιανικής (Παροχής Υπηρεσιών) από ελεύθερους επαγγελματίες ή από τηρούντες πρόσθετα βιβλία, όταν παρέχουν υπηρεσίες προς πελάτες για επαγγελματική εξυπηρέτηση των τελευταίων (υπόχρεους ΚΦΑΣ). Αυτό προκύπτει από την έλλειψη διάταξης στο άρθρο 7 του ΚΦΑΣ ανάλογου περιεχομένου με σχετική διάταξη του άρθρου 13 του ΚΒΣ που ορίζει ότι: «Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν

υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του». Η έλλειψη αυτή συνεπάγεται την υποχρέωση έκδοσης Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους τηρούντες πρόσθετα βιβλία στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών προς υπόχρεους.

- 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 μπορεί να εκδίδεται αντί τιμολογίου απόδειξη (άρθρο 6 παρ. 16 περ. γ). Υπό το καθεστώς του ΚΒΣ το όριο είναι πενήντα (50) ευρώ.

- Παρέχεται βάσει της παρ. 11 του άρθρου 8 του ΚΦΑΣ η δυνατότητα στον μεταφορέα επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (Β' 517).

Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

4. Αλλαγές ως προς την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και την διασταύρωση και απόδειξη των συναλλαγών

- Με την παρ. 4 του άρθρου 9 τίθενται νέες υποχρεώσεις διαφύλαξης (κυρίως αποθήκευσης σε ηλεκτρονικά μέσα) των τιμολογίων.

- Παύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου που προβλέπεται από το άρθρο 20 παρ. 6 του ΚΒΣ. Σημειωτέον ότι το ισοζύγιο αυτό (τελευταίο προσωρινό) καθώς και το οριστικό πλέον θα αποθηκεύονται στον ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεος με διπλογραφικά βιβλία (άρθρο 4 παρ. 11).

- Επίσης παύει η υποχρέωση υποβολής:

- ❖ Των περιεχομένων του βιβλίου μεριδολογίου ιατρών, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιου Βιβλίου πλέον .
- ❖ Των περιεχομένων του βιβλίου αποθήκευσης, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιου Βιβλίου πλέον.

- ❖ Των αντισυμβαλλόμενων επιτηδευματιών που περιέχονται στα δελτία κίνησης τουριστικού λεωφορείου, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης τέτοιων δελτίων πλέον (υποχρέωση από το άρθρο 13α παρ. 1 του ΚΒΣ).
- ❖ Για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.
- ❖ Η υποβολή των καταστάσεων με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν οι υπόχρεοι για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων, **δεν** περιλαμβάνουν σε σχέση με τον ΚΒΣ το επάγγελμα, τη διεύθυνση και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου προς υποβολή, καθώς επίσης το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αντισυμβαλλομένου.
- ❖ Η υποχρέωση για εξόφληση μέσω επιταγών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για εξόφληση αγορών αγροτικών προϊόντων εξομοιώνεται με τις λοιπές περιπτώσεις, οπότε υπάρχει το κοινό όριο των 3.000 € με τα άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας (άρθρο 10 παρ. 6 ΚΦΑΣ)
 - Η παράγραφος 3 του άρθρου 20 του ν.3842.2010 συνεχίζει να ισχύει (συναλλαγές με ιδιώτες όριο ευρώ 1.500,00)
 - Επιτρέπεται πλέον ο συμψηφισμός μεταξύ των ανταπαιτήσεων των συμβαλλομένων (άρθρο 10 παρ. 6), που με βάση τον Κ.Β.Σ. είναι επιτρεπτός μόνο για τις ανταπαιτήσεις μεταξύ μητρικής και θυγατρικών εταιριών και των μελών των συνεταιρισμών.
 - Οι τράπεζες υποχρεούνται να αναγράφουν στα παραστατικά που εκδίδουν το Α.Φ.Μ. του συναλλασσομένου για συναλλαγές άνω των 12.000€.
 - Στις επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά το ΑΦΜ του εκδότη, οπισθογράφου και του τελευταίου κομιστή.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κατάργηση του Κ.Β.Σ. στην ουσία είναι ένας εκσυγχρονισμός και ειδικότερα μια παρουσίαση με νέα δομή και κάποιες αλλαγές των διατάξεων των άρθρων 1 - 29 του Π.Δ. 186/1992 (πλην του άρθρου 26 για τη διαχειριστική χρήση που ούτως ή άλλως επικαλύπτεται από τον Κ.Φ.Ε.). Το στοιχείο το οποίο μπορεί τελικά να αποδώσει τον όρο «κατάργηση» είναι ότι δεν έχουν περιληφθεί διατάξεις ανάλογες του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. που αναφέρονται στο κύρος των βιβλίων, οι οποίες τόσο έχουν ταλαιπωρήσει το λογιστικό και επιχειρηματικό κόσμο με τις εξοντωτικές κυρώσεις και ποινές που επιφέρουν

Υπάρχουν κάποιες αλλαγές προς όφελος των υπόχρεων (όπως η μη θεώρηση των βιβλίων, ο συμψηφισμός ανταπαιτήσεων, η ηλεκτρονική αποθήκευση των στοιχείων, η κατάργηση της υποχρέωσης τήρησης του Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου), αλλά και κάποιες άλλες που μπορεί να δυσχεραίνουν τις υποχρεώσεις (όπως η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 για αυτούς που έχουν έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων αδιακρίτως και χωρίς εξαιρέσεις).

Η αναφορά στο άρθρο 14 του Κ.Φ.Α.Σ. ότι «κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές» δεν αποσαφηνίζει αν παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές που αφορούν σε διατάξεις που έχουν αντίθετο περιεχόμενο σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 1-13, ή παύουν να ισχύουν γενικά για όλες τις διατάξεις των άρθρων 1-13.

Στο κείμενο του Κ.Φ.Α.Σ. υπάρχουν έννοιες που δεν ορίζονται (όπως ίσχυε επί Κ.Β.Σ.) όπως «υποκατάστημα» ή «είδος».

Ακόμη ένα στοιχείο του Κ.Φ.Α.Σ. είναι ότι δεν προβλέπεται η σύσταση Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων ή άλλης αντίστοιχης. Κατά συνέπεια είναι άγνωστο που θα παραπέμπονται τυχόν αιτήματα των υπόχρεων, που προκύπτουν από αντικειμενικές δυσκολίες εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ..

Σε κάθε περίπτωση η ολοκλήρωση του έργου απαιτεί και την σύνταξη του νέου ποινολογίου, προκειμένου να συνδυάζονται οι περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Φ.Α.Σ. με τις προβλεπόμενες κυρώσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Παπαδέας Β. Π., 2010-2011, *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων*, Εκδόσεις Π. Παπαδέας, Αθήνα

Σταματόπουλος Παρ. Δ., 1996, *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

Σταματόπουλος Παρ. Δ., 2013, *Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών*, Εκδόσεις eliforin , Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα

Τζίμας Α. Ιωαν., 2005, *Σημειώσεις Κ.Β.Σ.: Διακίνηση – Τιμολόγιο (επιλεγμένα θέματα)*, Αθήνα

ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ INTERNET

<http://www.tax-profit.gr/%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CE%BC%CE%AD%CF%81%CF%89%CF%83%CE%B7/54-forologika/274-2012-11-20-06-54-46.html>,(πρόσβαση 15/06/2013, ώρα 18:30)

<http://www.tax-profit.gr/newsletter/archive/view/listid-1-tax-profit-newsletter/mailid-364-----.html>, (πρόσβαση 22/07/2013, ώρα 11:30 & 29/07/2013, ώρα 20:00)

<http://www.newsbomb.gr/prionokordela/oikonomia/story/271852/ti-timologia-kai-arodeixeis-ekdidoy-n-oi-eleytheroi-epaggelmaties>,
(πρόσβαση 19/06/2013, ώρα 21:00 & 27/06/2013, ώρα 16:00)

<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/474>,(πρόσβαση 08/06/2013, ώρα 10:00).

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15324>, (πρόσβαση 01/06/2013, ώρα: 16:30 & 18/06/2013, ώρα 11:00,).

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/15157>, (πρόσβαση 26/06/2013, ώρα 17:00 & 28/06/2013, ώρα 15:00).

<http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/12415>, (πρόσβαση 01/06/2013, ώρα 17:00).

<http://www.sardelis-ike.gr/wp-content/uploads/2013/02/kodikas.pdf>
(πρόσβαση 11/07/2013, ώρα 16:00 & 12/07/2013, ώρα 20:30)

http://users.sch.gr/j_aggelo/A%20TEI/tei%20bis/Emporiki%20diaxireish.pdf ((πρόσβαση 15/05/2013, ώρα 18:00)

<http://www.newsbomb.gr/prionokordela/oikonomia/story/271852/ti-timologia-kai-apodeixeis-ekdidoy-n-oi-eleytheroi-epaggelmaties>,
(πρόσβαση 16/08/2013, ώρα 11:00 & 17/08/2013, ώρα 15:00)

<http://aeginatax.wordpress.com/2013/01/29/%CE%BF%CE%B9-%CE%BA%CF%85%CF%81%CE%B9%CF%8C%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%B5%CF%82-%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%AD%CF%82-%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%BD-%CE%BA%CF%8E%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1-%CF%86%CE%BF%CF%81-2/>
(πρόσβαση 25/08/2013, ώρα: 19:30 & 16/09/2013, ώρα 18:00)

http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/TaxGuide/In_Admin_Sol/kvs.html(πρόσβαση 20/08/2013, ώρα 14:00 & 25/08/2012, ώρα 19:00)