



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Κρήτης
Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

(Ν 4093/2012) - ΑΝΑΛΥΣΗ & ΕΡΜΗΝΕΙΑ (Βασικές διαφορές από προηγούμενο καθεστώς ΚΒΣ Π.Δ. 186/1992) ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΔΙΩΚΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΝΕΑ ΑΥΤΗ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΡΥΘΜΙΣΗ

ΜΠΟΥΜΠΑΚΗ ΜΑΡΙΝΑ Α.Μ.:9443
ΣΥΝΟΔΙΝΟΣ ΝΙΚΗΤΑΣ Α.Μ.:9399

Επιβλέπων καθηγητής: Τριάρχης Δημήτριος

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	5
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	6
ΠΕΡΙΓΡΑΜΜΑ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	10
Ανάλυση και ερμηνεία κατ'άρθρο του Κ.Φ.Α.Σ.....	10
1.1 Συνοπτική παρουσίαση του νέου κώδικα φορολογικής απεικόνισης.....	10
1.2 Άρθρο 1: «Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών».....	10
1.3 Άρθρο 2: «Τρόπος Απεικόνισης Συναλλαγών».....	11
1.4 Άρθρο 3: «Εξαιρέσεις-Απαλλαγές».....	13
1.5 Άρθρο 4: «Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών Βιβλίων».....	14
1.5.1 Κατηγορίες Βιβλίων-Κριτήρια Ένταξης	14
1.5.2 Τήρηση Διπλογραφικών Βιβλίων.....	15
1.5.3 Τήρηση Βιβλίων Σύμφωνα με τους Κανόνες των Δ.Λ.Π.	19
1.5.4 Τήρηση Απλογραφικών Βιβλίων	20
1.6 Άρθρο 5: «Δελτίο Αποστολής»	21
1.7 Άρθρο 6: «Τιμολόγηση Συναλλαγών».....	25
1.8 Άρθρο 7: «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών»	28
1.10 Άρθρο 8: «Εγγραφα Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών»	30
1.11 Άρθρο 9: «Διασφάλιση Συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων».....	32
1.12 Άρθρο 10: «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών»	35
1.13 Άρθρο 11: «Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής».....	36
1.14 Άρθρο 12: «Εξουσίες Υπουργού οικονομικών».....	36
1.15 Άρθρο 13: «Θέση σε Ισχύ».....	36
1.16 Άρθρο 14: «Μεταβατικές Διατάξεις»	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	38
Διαφορές Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ.	38
2.1 Διαφορές ως προς την Τήρηση Βιβλίων	38
2.2 Διαφορές ως προς την Έκδοση των Στοιχείων	40
2.3 Διαφορές ως προς τις Υποχρεώσεις.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	43
Σκοπός και αξιολόγηση αλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.....	43
3.1 Σκοπός	43
3.2 Πλεονεκτήματα.....	44

3.3 Μειονεκτήματα.....	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	47
Ποινολόγιο μη εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ.....	47
4.1 Η τήρηση βιβλίων και στοιχείων.....	47
4.2 Αλληλέγγυα Ευθύνη.....	48
4.3 Διαδικαστικές παραβάσεις.....	49
4.4 Παραβάσεις Φοροδιαφυγής.....	49
4.5 Φάκελος τεκμηρίωσης και πίνακας πληροφοριών.....	52
4.6 Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής φόρου.....	54
4.7 Ειδική διοικητική διαδικασία.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	56
Φορολογικός έλεγχος διαπίστωσης εφαρμογής του Κώδικα.....	56
5.1 Επίδραση ελέγχου στη συμμόρφωση του Κώδικα.....	56
5.2 Τα είδη φορολογικού ελέγχου.....	57
5.3 Η πρόσβαση της Διοίκησης στα βιβλία.....	58
5.4 Πρόσβαση στις Εγκαταστάσεις Επιχειρήσεως.....	59
5.5 Μέθοδοι Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης.....	60
5.6 Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου.....	60
5.7 Ο Προσδιορισμός Φόρου Μετά τον Έλεγχο.....	61
5.7.1 Άμεσος Προσδιορισμός.....	61
5.7.2 Διοικητικός Προσδιορισμός.....	62
5.7.3 Εκτιμώμενος Προσδιορισμός.....	62
5.7.4 Διορθωτικός Προσδιορισμός.....	62
5.7.5 Προληπτικός Προσδιορισμός.....	62
5.8 Η Κοινοποίηση Προσδιορισμού Φόρου.....	63
5.9 Φορολογικό Πιστοποιητικό.....	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	65
Συμπεράσματα.....	65
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ-ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ.....	67
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ.....	71
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.....	73
ΠΙΝΑΚΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ.....	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β.....	76
ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜΟΝ 4093.....	76

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ	106
Αιτιολογική Έκθεση.....	106
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ.....	116
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».....	116
Βιβλιογραφία.....	118

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία εκπονήθηκε από τους φοιτητές Μπουμπάκη Μαρίνα και Συνοδινός Νικήτας του τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής στο Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου, με επόπτη καθηγητή τον κ. Τριάρχη.

Στον κύριο Τριάρχη οφείλω τις θερμές μου ευχαριστίες για την επιστημονική, πνευματική και ηθική υποστήριξη καθ' όλη τη διάρκεια φοίτησης και εκπόνησης της παρούσας πτυχιακής, επίσης με βοήθησε με τις διδασκαλίες του να έχω τις σωστές βάσεις που χρειάζομαι για το νέο ταξίδι της ζωής που ξεκινάω και είμαι απόλυτα ευγνώμων για αυτό.

Ευχαριστώ από καρδιάς τους γονείς μου και τον αδερφό μου για τη συνεχή συμπαράσταση, φροντίδα και αγάπη που μου έδειξαν παρά τα προβλήματα που προέκυψαν. Τέλος ένα μεγάλο ευχαριστώ στην Νίκη και τη Ρένα που μου στάθηκαν σαν πραγματικές αδερφές σε όλο αυτό το «ταξίδι».

Μαρίνα...

Ευχαριστώ τον κύριο Τριάρχη για την καθοδήγηση και την επιστημονική υποστήριξη που μου παρείχε στη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας πτυχιακής αλλά και με τις διαλέξεις μαθημάτων στη διάρκεια φοίτησης μου.

Επίσης ευχαριστώ την οικογένεια μου η οποία μου έδωσε την ευκαιρία να αρχίσω, να συνεχίσω και να ολοκληρώσω την παρούσα πτυχιακή και μου παρείχε την ανιδιοτελή και ανυπολόγιστη υποστήριξή κατά τη διάρκεια δύσκολων στιγμών.

Νικήτας...

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

EDI: Electronic Data Interchange

PDF: Portable Document Format

XML: Extensible Markup Language

Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρία

Α.Ε.Π.: Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου

Α.Κ.: Αστικός Κώδικας

Α.Λ.Π.: Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

Α.Ν.: Αναγκαστικός Νόμος

Α.Π.Υ.: Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

ΑΥΟ ΠΟΛ.: Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος

Δ.Α.: Δελτίο Αποστολής

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Σ.: Διοικητικό Συμβούλιο

Δ.Χ.: Δημοσίας Χρήσεως

Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.: Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων

Ε.Γ.Λ.Σ.: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Κ.: Ελληνική Κυβέρνηση

Ε.Π.Ε.: Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Ε.Φ.Δ.Σ.Σ.: Ειδικών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων

Η/Υ: Ηλεκτρονικός Υπολογιστής

Ι.Κ.Ε.: Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία

Ι.Χ.: Ιδιωτικής Χρήσεως

Κ.Β.Σ.: Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων

Κ.Φ.Α.Σ.: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Κ.Φ.Δ.: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Κ.Φ.Ε.: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ν.: Νόμος

Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ο.Γ.Α.: Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων

Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα

Π.Σ.Λ.Φ.Β.: Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης

Παρ.: Παράγραφος

Σ.Δ.Ο.Ε.: Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος

Σ.Ο.Ε.Λ.: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σ.τ.Ε.: Συμβούλιο της Επικρατείας

Τ.Δ.Α.: Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής

Υ.Ε.Ε.: Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης

Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φ.Τ.Μ.: Φορολογική Ταμειακή Μηχανή

ΧΑ.Α.: Χρηματιστήριο Αθηνών

ΠΕΡΙΓΡΑΜΜΑ

Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας γίνεται μια προσπάθεια παρουσίασης, ανάλυσης και ερμηνείας των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με τη χρήση παραδειγμάτων, όπου αυτό απαιτείται, για την καλύτερη κατανόηση των διατάξεων του νέου αυτού νομοθετήματος. Η εργασία αυτή φιλοδοξεί να αποτελέσει ένα χρήσιμο σύγγραμμα για τις διατάξεις τόσο του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και του ποινολογίου που σχετίζεται με αυτόν, προσφέροντας επαρκές υλικό, κατάλληλο για την κατανόηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τον συγκεκριμένο Κώδικα.

Γίνεται επίσης μια σημαντική προσπάθεια να αποτυπωθούν οι ελεγκτικές διαδικασίες, που πραγματοποιούνται κατά τον φορολογικό έλεγχο από τα αρμόδια όργανα για τον εντοπισμό παραβάσεων του Κ.Φ.Α.Σ.. Καθώς και μια προσπάθεια ανάδειξης του στόχου που έχει το νέο νομοθέτημα στην λειτουργία των επιχειρήσεων. Τέλος μέσα από τις αναλύσεις, γίνονται οι αναγκαίες προτάσεις που θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην καλύτερη επίτευξη του σκοπού του.

Η ανάγκη για αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος σήμερα κρίνεται περισσότερο επιτακτική από κάθε άλλη φορά. Με την αναμόρφωση αυτή, επιβάλλεται η αντικατάσταση της δαιδαλώδους φορολογικής νομοθεσίας που υπάρχει σήμερα, με ένα απλό στη διαχείριση, αποτελεσματικό και δίκαιο φορολογικό σύστημα, που θα έχει ως στόχο την περιστολή της φοροδιαφυγής και την άρση των αδικιών, εκπληρώνοντας την συνταγματική επιταγή ως αναφορά στην συμμετοχή του καθενός στα φορολογικά βάρη με βασικό κριτήριο την φοροδοτική του ικανότητα.

Το νέο φορολογικό σύστημα θα πρέπει να έχει τέσσερις βασικούς σκοπούς. Ο πρώτος θα πρέπει να αφορά την εισπρακτική σκοπιμότητα του συστήματος, η οποία θα πρέπει να εξασφαλίζει με τον πλέον οικονομικό τρόπο, τα απαραίτητα έσοδα για την ομαλή λειτουργία του κράτους και την παραγωγή των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών. Ο δεύτερος να αφορά την αναδιανεμητική λειτουργία του κράτους, ο οποίος απαιτεί την αναδιοργάνωση και αποτελεσματική λειτουργία του κράτους και του φοροεισπρακτικού μηχανισμού αποτελώντας ένα χρήσιμο εργαλείο στο κράτος, προκειμένου να αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας έτσι την δίκαιη και αλληλέγγυα κατανομή του φορολογικού βάρους. Ο τρίτος σκοπός θα πρέπει να είναι ο ρυθμιστικός του ρόλος στη δημιουργία κοινωνικά δίκαιων και βιώσιμων συνθηκών, μέσω διαφανών κινήτρων αλλά και των απαραίτητων μηχανισμών αναστολής, σε όλες τις εκφάνσεις της οικονομικής και κοινωνικής ζωής. Βέβαια κανένα φορολογικό σύστημα δεν θα είναι βιώσιμο εάν δεν εκπληρώνει και ένα ακόμη σκοπό, αυτόν της αναπτυξιακής διάστασης, ειδικά σήμερα που η χώρα πλήττεται από πρωτόγνωρα υψηλή ανεργία με σοβαρές συνέπειες στην τροφοδοσία του συστήματος με φορολογικά έσοδα, την αδυναμία τροφοδοσίας του ασφαλιστικού συστήματος με ασφαλιστικές εισφορές, αλλά και της έλλειψης ψυχολογικής ανάτασης των Ελλήνων πολιτών.

Στα πλαίσια της απαιτούμενης αυτής αναμόρφωσης η ελληνική πολιτεία προχώρησε με το Νόμο 4093/2012 που ψηφίστηκε τον Δεκέμβριο του 2012 και με έναρξη ισχύος την 1/1/2013, στην αντικατάσταση του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Με το νέο αυτό νομοθέτημα επιχειρήθηκε η απλοποίηση, ο εκσυγχρονισμός και ο περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων που

υπήρχαν στον προϊσχύον Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων, χωρίς όμως σε πρώτη φάση να πετύχει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.

Συνοπτικά με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκαν τα βιβλία παραγωγής κοστολογίου και Τεχνικών προδιαγραφών (άρθρο 8), η θεώρηση όλων των βιβλίων και μερικών Στοιχείων (άρθρο 19), το κύρος Βιβλίων & Στοιχείων με τις Κυρώσεις και τα πρόστιμα (άρθρα 30-35), καταργήθηκαν μερικώς τα Πρόσθετα Βιβλία (άρθρο 10) και η Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων (άρθρο 37), ενώ τα σημαντικότερα από τα 40 άρθρα του Κ.Β.Σ. παρέμειναν, επαναδιατυπώθηκαν και συγχωνεύθηκαν στα 14 νέα άρθρα του Κ.Φ.Α.Σ.. για το λόγο αυτό η Ελληνική πολιτεία προχώρησε τον Μάιο του 2013 στην σύσταση Ομάδας Εργασίας στο Υπουργείο Οικονομικών, για τη μελέτη, επεξεργασία και υποβολή προτάσεων για τη περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπόμενων από τον Κ.Φ.Α.Σ.

Πιο συγκεκριμένα η πτυχιακή αυτή εργασία διαιρείται στα παρακάτω κεφάλαια:

Στο **πρώτο κεφάλαιο** γίνεται παρουσίαση, ανάλυση και ερμηνεία των δεκατεσσάρων άρθρων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, σε συνδυασμό με την εφαρμογή αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ. και των κανόνων Δ.Λ.Π., αλλά και χρήση παραδειγμάτων όπου κρίνεται σκόπιμο.

Στο **δεύτερο κεφάλαιο** αναφέρονται και σε ορισμένες περιπτώσεις αναλύονται οι διαφοροποιήσεις που εισήγαγε ο νέος Κ.Φ.Α.Σ. σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση στοιχείων σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Στο **τρίτο κεφάλαιο** αναλύεται ο σκοπός και τα αποτελέσματα που επιδιώκονται με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ. στην οικονομική δραστηριότητα και στην προσπάθεια της οικονομικής ανάπτυξης καθώς και τα πλεονεκτήματα, μειονεκτήματα που προκύπτουν από αυτόν.

Στο **τέταρτο κεφάλαιο** αναφέρονται οι ποινικές διατάξεις όπως προσφάτως ισχύουν που αφορούν την περίπτωση μη εφαρμογής του Κώδικα κωδικοποιημένες έως το νόμο 4223/2013.

Στο **πέμπτο κεφάλαιο** αναλύονται η σημασία του ελέγχου, ο τρόπος διενέργειας του για τον εντοπισμό μη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και ο τρόπος προσδιορισμού και επιβολής προστίμων ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Τέλος στο **έκτο κεφάλαιο** η πτυχιακή ολοκληρώνεται με την παράθεση συμπερασμάτων και προτάσεων για τη βελτίωση του Κ.Φ.Α.Σ. ως προς την αποτελεσματικότερη επίτευξη του σκοπού του.

Στη συνέχεια ακολουθούν παραρτήματα παρουσίασης παραδειγμάτων-εφαρμογών, άρθρα όπως εκείνα δημοσιεύθηκαν, αιτιολογικές εκθέσεις, πίνακες προστίμων όπως ισχύουν μέχρι 31/12/2013, από 1/1/2014 και εφεξής κ.λπ.

Λέξεις-Κλειδιά: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κώδικας, Ποινολόγιο Κ.Φ.Α.Σ., Έλεγχος, Νομοθεσία, Αλλαγές Κ.Φ.Α.Σ., Εγκύκλιοι, Παραδείγματα-Εφαρμογές Κ.Φ.Α.Σ., Φορολογία, Διατάξεις, Φορολογικός Έλεγχος, Επιχείρηση, Εταιρίες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Ανάλυση και ερμηνεία κατ' άρθρο του Κ.Φ.Α.Σ.

1.1 Συνοπτική παρουσίαση του νέου κώδικα φορολογικής απεικόνισης

Με το νόμο 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του νόμου 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016» καταργήθηκε από την 1η Ιανουαρίου του 2013 το Π.Δ. 186/1992 Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων όπως ίσχυε και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Ο νέος Κώδικας (Κ.Φ.Α.Σ.) ο οποίος αντικατέστησε από 1/1/2013 τον Κ.Β.Σ., 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 προΐσχυον Π.Δ. 186/1992. Σκοπός του νέου Κώδικα σε συνδυασμό με την λογιστική επιστήμη είναι η θέσπιση ενιαίων και σαφών κανόνων σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, ώστε να προκύπτουν οι συναλλαγές, τα αποτελέσματα και να γνωρίζουν επακριβώς οι επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των εταίρων, των προμηθευτών, των πελατών και των φορολογικών αρχών. Αποτελείται από δεκατέσσερα άρθρα τα οποία επί της ουσίας δημιουργούν ένα ρυθμιστικό πλαίσιο καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων, ως εργαλείο ελεγκτικών επαληθεύσεων, με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση τόσο της ίδιας της επιχειρήσεως, όσο και των επιμέρους φορολογιών (Εισοδήματος, Φ.Π.Α., κ.λπ.).

Θα μπορούσε όμως να ειπωθεί ότι ο νέος Κώδικας περισσότερο τροποποιεί παρά καταργεί τον προΐσχυον Κ.Β.Σ. καθώς εμφανίζει πολλές ομοιότητες με τον προϋπάρχοντα νόμο, ενσωματώνοντας ωστόσο σημαντικές αλλαγές και καταργώντας προϋπάρχουσες υποχρεώσεις που υπήρχαν στο Π.Δ. 186/1992. Στις ενότητες που ακολουθούν θα επιχειρηθεί να γίνει μια συνοπτική ανάλυση κατ' άρθρο των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ., επισημαίνοντας και ερμηνεύοντας λεπτομερώς τις σημαντικές διατάξεις του.

1.2 Άρθρο 1: «Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών»

Με τη πρώτη διάταξη του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και την υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. Τις υποχρεώσεις αυτές έχει κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 Ν.2238/1994, δηλαδή 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, καθώς και κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 άρθρου 101 Ν.2238/1994, δηλαδή οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές, 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.

Επίσης τις ίδιες υποχρεώσεις έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

1.3 Άρθρο 2: «Τρόπος Απεικόνισης Συναλλαγών»

Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση τους από τον φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα. Αυτός είναι και ο σκοπός που εξυπηρετεί η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων. Στην ουσία η παράγραφος 1 αποτελεί μεταφορά και διεύρυνση στα βιβλία που τηρούνται με την απλογραφική μέθοδο της υποχρέωσης που προέκυψε από τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. που αφορούσε τους επιτηδευματίες που τηρούσαν βιβλία 3ης κατηγορίας, όπου προέβλεπε ότι τους λογαριασμούς του γενικού και αναλυτικών καθολικών θα πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο.

Τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατά διάφορο τρόπο. Ειδικότερα, τα στοιχεία που εκδίδονται για τις συναλλαγές με το εξωτερικό δύναται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα, ενώ για τις συναλλαγές εντός της ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωση 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/EK. παρέχεται όμως η δυνατότητα στη φορολογική αρχή όταν αυτή κρίνει απαραίτητο για λόγους ελέγχου, να ζητά από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών την μετάφραση σε ελληνικά των στοιχείων που έχουν εκδοθεί σε ξένη γλώσσα και νόμισμα και να παραδοθούν σε αυτή εντός ευλόγου προθεσμίας που ορίζει η ίδια.

Στην περίπτωση πώλησης αγαθών στο εξωτερικό και έκδοσης του στοιχείου στο νόμισμα της χώρας προορισμού, η μετατροπή του συναλλάγματος σε ευρώ προκειμένου να γίνουν οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία γίνεται όπως ορίζεται στο Ε.Γ.Λ.Σ. και συγκεκριμένα στην περίπτωση 2 της παραγράφου 2.3.1., με βάση την τιμή αγοράς της Τράπεζας Ελλάδος του ξένου νομίσματος της ημερομηνίας έκδοσης του παραστατικού πωλήσεως.

Η παράγραφος 3 του συγκεκριμένου άρθρου αναφέρεται στην βασική αρχή ύπαρξης των δικαιολογητικών στοιχείων και στην οποία ορίζεται ότι κάθε εγγραφή πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ. ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά μέσα. Η βασική αρχή της ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων συνδυάζεται με

τις διατάξεις του άρθρου 31 παράγραφος 14 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 όπου προβλέπεται ότι για να αναγνωρισθούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία και η εγγραφή στα βιβλία απαιτεί την ύπαρξη δικαιολογητικού. Επίσης συναντάται τόσο από τις παραγράφους 1.103 και 5.1.600 του Ε.Γ.Λ.Σ. όπου προβλέπεται ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού-δικαιολογητικού πραγματοποίησης του εσόδου, εξόδου κ.λπ., όσο και από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. όπου στο άρθρο 32 παράγραφος 1 περίπτωση β' του Ν.2859/2000 προβλέπεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει το νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Επίσης ορίζεται ο τρόπος έκδοσης των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που μπορεί να γίνεται είτε σε χαρτί είτε με ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα. Στην περίπτωση των ηλεκτρονικών μέσων, η διαβίβαση αυτή είναι δυνατή υπό τον όρο της αποδοχής των τιμολογίων αυτών από τον παραλήπτη. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Α.Σ. ως ηλεκτρονικό τιμολόγιο που εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή και περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον Κώδικα πληροφορίες. 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 περιλαμβάνεται σε ηλεκτρονική και όχι έντυπη μορφή).

Οι υπόχρεοι 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 χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης και λήξης της περιόδου φύλαξης 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 όνομα 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 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 προηγούμενες ηλεκτρονικές υπογραφές, προκειμένου να διασφαλίσουν ότι το περιεχόμενο παραμένει το ίδιο. Τέλος όσον αφορά την υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου πρέπει να διασφαλίζεται καθ' οιονδήποτε 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.

Επιπλέον παρέχεται η δυνατότητα στον υπόχρεο να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη

συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις τέτοιων συγχωνεύσεων ή συνενώσεων είναι το Δελτίο Αποστολής με όλα τα στοιχεία αξίας όπως είναι το Τιμολόγιο Πώλησης ή η Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών, το μητρώο εισερχομένων αυτοκινήτων με την Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών για τα παρκινγκ, καθώς και η τήρηση συνενωμένου του ημερολογίου και του καθολικού σε ένα βιβλίο.

Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή μη λειτουργίας λογισμικού η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων παρατείνεται μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Από τις διατάξεις της παραγράφου 7 δεν τίθενται προϋποθέσεις του τρόπου απόδειξης της βλάβης αυτής. Η επιχείρηση όμως οφείλει να αποκαταστήσει την βλάβη που υπέστη το μηχάνημα ή λογιστικό σε εύλογο χρονικό διάστημα ώστε να μη δημιουργούνται προβλήματα στην λειτουργία της. Εξαιρέση υπάρχει για τους εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι, καθώς και σε περίπτωση βλάβης δεν παρέχεται το δικαίωμα παράτασης της προθεσμίας ενημέρωσης των πρόσθετων βιβλίων τους και οφείλουν να παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα.

Τέλος ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή για την τήρηση βιβλίων ή την έκδοση στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης. Έτσι με την διάταξη αυτή καταργήθηκε η υποχρέωση που προβλεπόταν από τον Κ.Β.Σ. να υπάρχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης και η οποία αντικαταστάθηκε από την υποχρέωση παροχής κάθε πληροφορίας σχετικά με την λειτουργία του λογισμικού στον φορολογικό έλεγχο. Με τον τρόπο αυτό οι νέες διατάξεις στοχεύουν στην ουσία της πληροφόρησης του ελέγχου και όχι στο τυπικό γεγονός της ύπαρξης αναλυτικού εγχειριδίου λογισμικού.

1.4 Άρθρο 3: «Εξαιρέσεις-Απαλλαγές»

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού θεσπίζουν εξαιρέσεις από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και καθορίζουν τις απαλλαγές. Με βάση τις διατάξεις αυτές, το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υποχρεούνται μόνο στη λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από τον συγκεκριμένο νόμο. Επιπλέον τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν την υποχρέωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δηλαδή έχουν όλες τις υποχρεώσεις που πηγάζουν από τον Κ.Φ.Α.Σ. για τις δραστηριότητες αυτές. Ακόμη τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, στην περίπτωση που πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση και για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν καθίστανται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Επίσης 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 αρχική παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις

πέντε χιλιάδες (5.000)¹ €. Η απαλλαγή αυτή δεν εφαρμόζεται για τον ελεύθερο επαγγελματία, για εκείνον που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, για εκείνον που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού, για τον εκμεταλλευτή χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης γιατρό και οδοντίατρο όλων των ειδικοτήτων. Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (έως 10.000€), ή το ποσό της επιδότησης (έως 5.000€) που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν.4110/2013 εξαιρούνται της απαλλαγής ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση και ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επίσκεψης ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη. Στους τελευταίους περιλαμβάνονται οι ηλεκτρολόγοι, οι υδραυλικοί και γενικά οι επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται με την οικοδομή.

Με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. εμπίπτουν πλέον στην απαλλαγή από την τήρηση των βιβλίων και οι υπόχρεοι φυσικά πρόσωπα που με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. είχαν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων και οι οποίοι με τις ισχύουσες δεν έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις ασφαλείς πληροφορίες που προβλέπονται από την παράγραφο 23 του άρθρου 4 (πρώην πρόσθετα βιβλία). Τέτοια πρόσωπα είναι ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, ο εκμεταλλευτής αποθηκευτικού χώρου, ο ασκών παραϊατρικό επάγγελμα κ.λπ.

Επιπλέον, σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

1.5 Άρθρο 4: «Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών Βιβλίων»

1.5.1 Κατηγορίες Βιβλίων-Κριτήρια Ένταξης

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 ορίζεται από 1/1/2013 η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, σε τήρηση απλογραφικών (πρώην Β' κατηγορίας) ή διπλογραφικών βιβλίων (πρώην Γ' κατηγορίας), ο τρόπος τήρησης των βιβλίων αυτών, καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης τους. Πιο συγκεκριμένα από τις παραγράφους 1, 2, 3, 4, 5 και 6 οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων, απλογραφικά και διπλογραφικά. Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών και το ύψος ακαθάριστων εσόδων.

¹με την παράγραφο 2 άρθρου 23 Ν.4110/2013 οι λέξεις «δέκα χιλιάδες (10.000)» αντικαταστάθηκαν με τις λέξεις «πέντε χιλιάδες (5.000)». Η διάταξη αυτή όπως τροποποιήθηκε, εφαρμόζεται από 1/1/2013, επί της ουσίας η προηγούμενη δεν τέθηκε ποτέ σε ισχύ.

Με βάση τη μορφή τους στα διπλογραφικά βιβλία εντάσσονται υποχρεωτικά από την ένταξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος ακαθάριστων εσόδων οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Με βάση το αντικείμενο εργασιών εντάσσονται στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, με εξαίρεση τους υπόχρεους εκείνους που εντάσσονται στην τήρηση διπλογραφικών με βάση την μορφή τους, οι πιο κάτω υπόχρεοι:

- a. Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες τότε εντάσσεται για όλες τις δραστηριότητες του, συμπεριλαμβανομένης και εκείνης για την οποία έχει ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων, στην κατηγορία που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από τις δραστηριότητες αυτές
- b. Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 Ν.27/1975.
- c. Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης, πετρελαίου, υγραερίου και ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος υπόχρεος διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνεται αυτοτελώς βάσει τα ακαθάριστα έσοδα.
- d. Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του.
- e. Το Δημόσιο και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Με βάση το ύψος ακαθάριστων εσόδων, στα απλογραφικά βιβλία εντάσσεται ο υπόχρεος που τα ακαθάριστα έσοδα του κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τα 1.500.000€, ενώ τα διπλογραφικά βιβλία αυτός που υπερέβησαν τα 1.500.000€. Στην περίπτωση που η προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων γίνεται με αναγωγή. Αν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών στις 1/5/2012 και για το διάστημα έως 31/12/2012 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 1.100.000€ τότε με βάση την αναγωγή ακαθαρίστων εσόδων του 8μήνου σε 12μηνο ο υπόχρεος πραγματοποίησε για την προηγούμενη χρήση $(1.100.000/8=137.500*12)= 1.650.000€$ άρα για την χρήση 2013 θα τηρήσει διπλογραφικά βιβλία.

Επίσης παρέχεται η δυνατότητα στον υπόχρεο απεικόνισης των συναλλαγών να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας με την προϋπόθεση όμως να τηρεί όλα τα βιβλία που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

1.5.2 Τήρηση Διπλογραφικών Βιβλίων

Με τις διατάξεις των παραγράφων 7, 8, 9, 10, 11, 12 ορίζεται το είδος βιβλίων που πρέπει να τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, ο τρόπος τήρησης αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης τους. Ειδικότερα ορίζεται ότι ο υπόχρεος για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές

της λογιστικής. Για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών της Γενικής Λογιστικής εφαρμόζονται ανάλογα οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησης ημερολογίου αναλυτικής λογιστικής (9η ομάδα), με εξαίρεση τον λογαριασμό 94 στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71 του Ε.Γ.Λ.Σ.) υπερβαίνουν τα 5 εκατομμύρια ανά λογαριασμό. 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 τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Η ενημέρωση του ή των ημερολογίων γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί των ταμειακών πράξεων από τη διενέργεια 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.

Ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί υποχρεωτικά και Μητρώο Παγίων. Στην παράγραφο 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ., ορίζεται ο τρόπος τήρησης του και συγκεκριμένα ορίζεται ότι απ' το Μητρώο Παγίων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα στοιχεία που εξασφαλίζουν το είδος του παγίου (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας), η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσης, η αρχική αξία και οι μεταβολές της (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις) ο τόπος εγκατάστασης ή σε εγκαταστάσεις τρίτων που τυχόν βρίσκεται το πάγιο, η ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίηση του καθώς και η ημερομηνία που τυχόν βρέθηκε σε αδράνεια, η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη, η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό, ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων, οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστές και ποσά), τα στοιχεία της λογιστικής εγγραφής απόσβεσης καθώς και οι αναλογισμένες αποσβέσεις σε περίπτωση πώλησης ή καταστροφής και τέλος τα στοιχεία και αίτια τερματισμού της παραγωγικής του ζωής. Ειδικά για τα έπιπλα και σκευή μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης, όπως ρητά ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.

Η ενημέρωση του Μητρώου Παγίων γίνεται μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Επίσης ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί υποχρεωτικά και βιβλία Απογραφών, στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία επαγγελματικής περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ.1123/1980. Στην εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών Π.Ο.Λ. 1004/4-1-2013 αναφέρεται για το θέμα ότι «για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. επιφυλασσομένων άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του Ν.2190/1920»

Στην παράγραφο 2.2.205 του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρονται οι τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής. Έτσι τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς, τα αποθέματα εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα, που

προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα είτε για περαιτέρω επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα υπολείμματα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους και τέλος τα υποπροϊόντα εφόσον προορίζονται για πώληση αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση υπολειμμάτων, ενώ όταν προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την ίδια οικονομική μονάδα, αποτιμώνται στην τιμή χρησιμοποίησεως τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγόραζαν είτε τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα είτε άλλα ισοδύναμης αξίας με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να γίνει ένας εννοιολογικός προσδιορισμός των τιμών και των μεθόδων που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, έτσι:

- τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικατάστασης του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει την δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής.
- Ιστορικό κόστος παραγωγής είναι το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών και διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών προσαυξημένο με τα γενικά έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα και έμμεσα έξοδα παραγωγής που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στην θέση και την κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή.
- Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πώλησεως του αποθέματος στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πώλησεως.

Η τιμή κτήσεως υπολογίζεται σύμφωνα με τις παρακάτω μεθόδους:

- ✓ Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους: Κατά την μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή υπολογίζεται με βάση τον τύπο [(Αξία αποθέματος έναρξης περιόδου + αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως) / (Ποσότητα αποθέματος έναρξης περιόδου + ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο)]
- ✓ Μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου ή διαδοχικών υπολοίπων: Κατά την μέθοδο αυτή μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο: [(Αξία προηγούμενου υπολοίπου + αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως) / (Ποσότητα προηγούμενου υπολοίπου + ποσότητα νέας αγοράς)]
- ✓ Μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή: (F.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη άρα τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από την τελευταία αγορά και τις προγενέστερες.
- ✓ Μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.): Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και άρα τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από την πρώτη αγορά και τις μεταγενέστερες.
- ✓ Μέθοδος βασικού αποθέματος: Εδώ τα αποθέματα τέλους χρήσεως χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: 1) το βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη αναγκαία ποσότητα για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής

μονάδας και 2) εκείνο που προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεως, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία αρχικής κτήσεως του, το υπόλοιπο (υπεραπόθεμα) αποτιμάται σύμφωνα με τις προαναφερθείσες μεθόδους υπολογισμού.

- ✓ Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους: Κατά τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς του.
- ✓ Μέθοδος πρότυπου κόστους: Στη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στην τιμή του πρότυπου κόστους.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται τα αποθέματα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία, ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο ή σε καταστάσεις απογραφής οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες διενεργείται μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, ενώ η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο ισολογισμού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και από την λογιστική επιστήμη στην οποία ουσιαστικά παραπέμπει το άρθρο 4, προκύπτει ότι τα διπλογραφικά βιβλία είναι τα εξής:

- 1) Συγκεντρωτικό ημερολόγιο-αναλυτικά ημερολόγια ή γενικό καθολικό
- 2) Γενικό καθολικό
- 3) Αναλυτικά καθολικά
- 4) Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών καθολικών
- 5) Απογραφών-Ισολογισμών
- 6) Μητρώο παγίων
- 7) Αντί βιβλίου αποθήκης τήρηση του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σταματόπουλος, 2013, σελ. 214)

Πέραν των παραπάνω βιβλίων, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, 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 οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, ημερολογίων, βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, πληροφοριών πρόσθετων βιβλίων και μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται

μηχανογραφικά. Ο φάκελος αυτός δεν υποβάλλεται, αλλά τίθεται στη διάθεση του ελέγχου όταν ζητηθεί.

1.5.3 Τήρηση Βιβλίων Σύμφωνα με τους Κανόνες των Δ.Λ.Π.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) εφαρμόζονται στην χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων, υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά το νόμο Ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ.. Οι εταιρείες αυτές που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. έχουν την δυνατότητα να επιλέξουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή μπορούν να τηρήσουν τα βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.. Σε κάθε περίπτωση όμως ως βάση της λογιστικής πρέπει να χρησιμοποιεί το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο.

Με την παράγραφο 14 ορίζεται ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων του υπόχρεου που προαιρετικά ή υποχρεωτικά συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καθώς και οι υποχρεώσεις του υπόχρεου εκείνου που επιλέγει να τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.. Οι υποχρεώσεις αυτές είναι:

- Να συντάσσει εξωλογιστικά με βάση τα δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Ο πίνακας αυτός συντάσσεται προκειμένου να είναι εφικτός ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών για την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Στον πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:
 - 1) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική Βάση)
 - 2) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική Βάση)
 - 3) Η διαφορά μεταξύ της Λογιστικής και Φορολογικής βάσης
- Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Παγίων 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 παγίων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ αποσβέσεων αξία τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Στο μητρώο αυτό που ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού, καταχωρείται η φορολογική αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις και η φορολογική αναπόσβεστη αξία των παγίων που διαφοροποιούνται λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.
- 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. Οι πίνακες αυτοί συντάσσονται και

καταχωρούνται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Τέλος όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών 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 και στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

1.5.4 Τήρηση Απλογραφικών Βιβλίων

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, στο οποίο τηρείται διακεκριμένα:

1. Το είδος του δικαιολογητικού αγορών και εξόδων, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη.
2. Τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.
3. Τις αγορές, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
4. Την αξία αγοράς και πώλησης παγίων στοιχείων
5. Το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις
6. Τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών
7. 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
8. Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ο οποίος συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α., πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέρα του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., ήτοι την 26η μέρα του μήνα υποβολής της περιοδικής δήλωσης (Απρίλιος-Ιούλιος-Οκτώβριος-Ιανουάριος) εφόσον προκύπτει μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο.

Επίσης ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί Βιβλίο Απογραφών² ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000€. Για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση όπως στην περίπτωση της ένταξης στην κατηγορία τήρησης βιβλίων.

Στο βιβλίο απογραφών ή σε απλότυπες καταστάσεις απογραφής, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, που τηρεί απλογραφικά βιβλία καταχωρεί τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα προϊόντα, τις Α' και Β' ύλες και τα υλικά συσκευασίας, που ανήκουν στην

² Εκτός των απαλλασσόμενων κλάδων που ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών

κυριότητα του και βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του ή σε εγκαταστάσεις τρίτων κατά την 31/12 κάθε έτους. Ο υπόχρεος των απλογραφικών βιβλίων δεν απογράφει τα λοιπά αποθέματα της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ., δηλαδή τα αναλώσιμα υλικά, τα ανταλλακτικά παγίων, τα είδη συσκευασίας, τα υπολείμματα καθώς επίσης τα πάγια, τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, αλλά περιορίζεται μόνο στην απογραφή των εμπορεύσιμων.

Στο βιβλίο απογραφών το οποίο ενημερώνεται με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αναγράφονται το είδος, η μονάδας μέτρησης, η ποσότητα, η κατά μονάδα αξία στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος και η συνολική του αξία. Η καταχώρηση γίνεται με μια εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο και η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσης του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία. Η μη αναγραφή των αποσβέσεων αυτών στο βιβλίο εσόδων-εξόδων πέραν της παράβασης στερεί από τις επιχειρήσεις αυτές το δικαίωμα να τις εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

1.6 Άρθρο 5: «Δελτίο Αποστολής»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως η παράγραφος αυτή τέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και ισχύει από 1.1.2014, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Κατ' εξουσιοδότηση της προαναφερόμενης διάταξης, εκδόθηκε η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1286/31.12.2013, με την οποία ορίστηκαν οι κατάλληλες δικλείδες για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Με την απόφαση αυτή, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό, αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ.. Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπ' όψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι:

- α) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

β) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).

γ) Αγρότες που εντάσσονται, από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα στις εξής περιπτώσεις:

α) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, ανεξάρτητα εάν γίνει φυσική διακίνηση ή όχι αυτών και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα κατά την παράδοση τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κατά περίπτωση.

β) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

- από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ιδιώτης κ.λπ.) και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ή τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.
- από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση, αρνείται την έκδοση αυτού ή όταν κατά την παραλαβή τους δεν παραδίδεται είτε τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών είτε αντίτυπο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Επισημαίνεται ότι, το εν λόγω έγγραφο εκδίδεται και κατά την παραλαβή επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είτε από ιδιώτη, εφόσον δεν εκδίδεται άμεσα με την επιστροφή πιστωτικό τιμολόγιο ή απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση.

Ειδικές περιπτώσεις:

α) Το ανωτέρω έγγραφο παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται ακόμα και σε κάθε περίπτωση αποστολής, παράδοσης ή διακίνησης αποθεμάτων, από τον προμηθευτή – πωλητή αυτών, απ' ευθείας σε τρίτον, με εντολή του αγοραστή αυτών (τριγωνικές, τετραγωνικές κ.λπ. συναλλαγές).

Το έγγραφο της περίπτωσης αυτής, συντάσσεται από τον προμηθευτή – φυσικό αποστολέα συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον φυσικό παραλήπτη αυτών και παραδίδεται (το έγγραφο) στον εντολέα – αγοραστή. Η υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου αυτού και από τον εντολέα – αγοραστή ή/και το φυσικό παραλήπτη των αποθεμάτων μπορεί να αναπληρωθεί από αντίγραφο του εγγράφου του φυσικού αποστολέα.

β) Το ανωτέρω έγγραφο παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται και σε κάθε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη. Στο περιεχόμενο του κατά τα ανωτέρω εκδιδόμενου συνοδευτικού εγγράφου, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι». Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών συναλλαγών), είτε έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων μπορεί να εκδίδεται είτε νέο έγγραφο, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό έγγραφο.

γ) Στις περιπτώσεις που κατά την παραλαβή των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα είτε εκδίδεται, από τον παραλήπτη αυτών, έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναγράφοντας την ποσότητα του πλεονάσματος ή του ελλείμματος, είτε στο αρχικό έγγραφο του προμηθευτή αναγράφονται το πλεόνασμα ή το έλλειμμα, κατά περίπτωση.

Περιεχόμενο: αναφέρονται τα δεδομένα του τιμολογίου των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Επισημαίνεται ότι, από τα δεδομένα της παραγράφου 9 του άρθρου 6, δεν αναγράφονται οι ενδείξεις του δευτέρου εδαφίου αυτής (απαλλαγή από Φ.Π.Α. κ.λπ.). Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το δελτίο αποστολής στο έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού κ.λπ.

Το ανωτέρω έγγραφο συντάσσεται, κατά το χρόνο της αποστολής ή της παραλαβής ή της διακίνησης των αποθεμάτων, όταν υφίσταται διακίνηση αυτών, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων. Επίσης μπορεί να εκδίδεται σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλίδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων. Για την έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1004/4.1.2013 περί ηλεκτρονικού τιμολογίου. Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παροχών ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Επίσης, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή (CD, USBstick, mobilephone κ.λπ.), με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή.

Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

Από τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1286/31.12.2013, προκύπτει ότι δεν εκδίδεται το υπ' όψιν έγγραφο, σε κάθε άλλη περίπτωση, πλην της αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις, για τις οποίες δεν εκδίδεται, υποχρεωτικά, το υπ' όψιν έγγραφο:

- Διακίνηση αποθεμάτων για δοκιμή ή δειγματισμό.
- Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).
- Διακίνηση δειγμάτων για δωρεάν διάθεση.
- Αποστολή αποθεμάτων σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, επισκευή κ.λπ..
- Διακίνηση – αποστολή αποθεμάτων με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση.
- Διακίνηση αποθεμάτων για συμμετοχή και μόνο (όχι πώληση) σε έκθεση.
- Διακίνηση αγαθών με σκοπό την απόρριψη, καταστροφή αυτών.

- Διακίνηση παγίων, γενικώς.
- Διακίνηση χρυσιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Διακίνηση, αποστολή αγαθών από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ψυγείων και αποθηκών.

Εξαιρέσεις – Λοιπές διευκρινίσεις:

1. Οι περιπτώσεις εξαιρέσεων – απαλλαγών από την έκδοση δελτίων αποστολής, εξακολουθούν να ισχύουν αναλόγως και μετά την 1.1.2014, και σχετικά με την υποχρέωση έκδοσης εγγράφου, επί αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης αποθεμάτων, των οποίων εκκρεμεί η τιμολόγηση. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις εξαιρέσεων:

- Οι παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις παραδόσεις φυσικού αερίου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας, δεδομένου ότι, η παράδοση αυτών προκύπτει από τις μετρήσεις που διενεργούνται, μέσω των δικτύων αυτών, σε τακτά χρονικά διαστήματα (μήνα, τρίμηνο κ.λπ.).
- Οι διακινήσεις, από λιανοπωλητές, βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών, που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά τις κινητές λαϊκές αγορές, τα παζάρια και το πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση να φέρουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία αγορών.

Επισημαίνεται ότι, για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές απαιτείται η έκδοση του υπόψη εγγράφου.

2. Στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αγαθά, είναι δυνατόν, για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων να εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (έμπορο, συνεταιρισμό κ.λπ.), αντίγραφο του οποίου παραδίδεται στον παραγωγό.

Σημειώνεται ότι, εξακολουθούν να ισχύουν, αναλόγως, τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο Σ.682/52/ΠΟΛ.54/23.2.1987, αναφορικά με την διακίνηση αγοραζόμενου γάλακτος από τυροκομικές – τυρεμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν οι αντισυμβαλλόμενοι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α..

3. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης έκδοσης του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων Δελτίου Αποστολής, μέχρι εξαντλήσεως αυτών ενώ μπορεί, προαιρετικά, να εκδίδονται τα υπόψη έγγραφα και σε άλλες περιπτώσεις με σκοπό διαφορετικό της πώλησης. Επίσης, μπορεί να χρησιμοποιηθούν, τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων συνενωμένων Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων, μέχρι εξαντλήσεως αυτών, για την αποστολή, παράδοση, διακίνηση τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

1.7 Άρθρο 6: «Τιμολόγηση Συναλλαγών»

Τιμολόγιο είναι το φορολογικό στοιχείο αξίας που εκδίδεται για την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση), για την παράδοση αγαθών και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας, με την προϋπόθεση ότι τόσο ο εκδότης όσο και ο αντισυμβαλλόμενος είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και η συναλλαγή αφορά αποκλειστικά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση. Επίσης εκδίδεται στις περιπτώσεις είσπραξης επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων. Ακόμα και όταν ο υπόχρεος ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 Κ.Φ.Α.Σ. αγοράσουν από αγρότες ενταγμένους στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. εκδίδουν τιμολόγιο

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.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης του, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων, η ημερομηνία της συναλλαγής εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου και τα στοιχεία της συναλλαγής. Ακόμη αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό. 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), όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία». 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. Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστάτα 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.

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. (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.)

Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου έχει ιδιαίτερη βαρύτητα, γιατί ταυτίζεται με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις επιμέρους φορολογίες. Ο γενικός κανόνας είναι ότι το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη. Κατ' εξαίρεση όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί Δελτίο Αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλόμενων. Όταν το τιμολόγιο αφορά ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η μέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλόμενων. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, 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 δημοσίων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, 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 συμβαλλόμενων. 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 συμβαλλόμενων. 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.

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.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών. 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. Όταν η παροχή συνεχίζεται και μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί εντός της χρήσης για το τμήμα της υπηρεσίας που έχει παρασχεθεί εντός της χρήσης. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (κατασκευή χωρίς ίδια υλικά), το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο (Φ.Π.Α.) που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Το προέχον στοιχείο για το χρόνο έκδοσης του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών είναι ο χρόνος προσφοράς της υπηρεσίας, το δεδουλευμένο και εκκαθαρισμένο της απαίτησης και δεν σχετίζεται από το χρόνο και τον τρόπο της εξόφλησης.

Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση όπου εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσιών για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή (εισπράττεται) και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.

Παράδειγμα:

Μεταβιβάζεται δικαίωμα χρήσης επωνυμίας σε συγκεκριμένη περιοχή στις 20/1 έναντι 30.000€ πλέον Φ.Π.Α. 23%, το οποίο καταβάλλεται την ίδια ημέρα και επιπλέον συμφωνείται δικαίωμα αμοιβής ίσο με 5% επί των ακαθαρίστων εσόδων.

Στην περίπτωση αυτή θα εκδοθεί τιμολόγιο στις 20/1 για το ποσό 30.000€ πλέον Φ.Π.Α. 23%, ενώ για τα λοιπά έσοδα θα εκδίδεται το τιμολόγιο στο χρόνο που τα έσοδα καθίστανται δεδουλευμένα και εκκαθαρισμένα.

Επίσης από τις διατάξεις της παραγράφου 13 άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τον εκδότη που δεν αναγράφεται στο αρχικό τιμολόγιο ή άλλες διαφορές εκτός του Φ.Π.Α. που επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Το πιστωτικό τιμολόγιο στην περίπτωση επιστροφής αγαθών εκδίδεται το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά και στο οποίο εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, αναγράφονται επίσης το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, ο αύξον αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή καθώς και ο Φ.Π.Α. Στην περίπτωση έκδοσης τους ορίζεται εντός του πρώτου εικοσαήμερου του νέου έτους προκειμένου να δοθεί εύλογος χρόνος στον υπόχρεο για την εκκαθάριση των λογαριασμών του κάθε πελάτη του.

Τέλος, στην περίπτωση που ένας υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών προβεί σε αγορά αγαθών από έναν μη υπόχρεο σε έκδοση τιμολογίου (π.χ.: ιδιώτη), τότε για την απόδειξη της συναλλαγής συντάσσεται τίτλος κτήσης που περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλόμενων, καθώς και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής. Ως «τίτλος κτήσης» μπορεί να θεωρηθεί ενδεικτικά κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (αγοράς) αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα προαπαιτούμενα δεδομένα. Ο τίτλος κτήσης πρέπει να συντάσσεται στους ίδιους χρόνους που αναφέρονται και στο χρόνο έκδοσης των τιμολογίων.

Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές. Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά). Από τα παραπάνω προκύπτει ότι από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν προβλέπεται πλέον υποχρεωτικά η έκδοση τιμολογίου για αγορά αγαθών τόσο από ιδιώτες όσο και από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που αρνούνται την έκδοση του ή που εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο.

1.8 Άρθρο 7: «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών»

(Το άρθρο θα καταργηθεί από 1/1/2015 σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιείται με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του Ν.4223/2013)

Η απόδειξη λιανικής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών για τις λιανικές συναλλαγές, δηλαδή για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών σε ιδιώτες. Η έννοια της λιανικής συναλλαγής αναφέρεται στην πώληση αγαθών ή τη παροχή υπηρεσιών από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών, χωρίς να εξετάζεται η αξία και το πλήθος των πωλούμενων υπηρεσιών. Επίσης ως λιανική συναλλαγή θεωρείται η αλλαγή λιανικώς πωληθέντων αγαθών, αλλά και η πώληση σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση τις διατακτικές που εκδίδει ο συνεταιρισμός και για το λόγο αυτό στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται απόδειξη λιανικής.

Στην περίπτωση επιστροφής λιανικώς πωληθέντων αγαθών χωρίς όμως να γίνεται αλλαγή αγαθών, καθώς και στην περίπτωση χορήγησης έκπτωσης για αγαθά που εκ των υστέρων

διαπιστώνεται ελάττωμα ή στην περίπτωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής.

Σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπόχρεοι απεικόνισης πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., αυτές εκδίδονται υποχρεωτικά με την χρήση φορολογικών ταμειακών μηχανών ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ με την απαιτούμενη σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (άρθρο 1, Ν.1809/1988). Ο ίδιος τρόπος έκδοσης προβλέπεται και για τους χονδρέμπορους όταν διενεργούν λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών επί του συνόλου των ετήσιων πωλήσεων τους. Στις περιπτώσεις που προκύπτει εξαίρεση από τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή Η/Υ για την έκδοση αποδείξεων συναλλαγών³, τότε οι αποδείξεις εκδίδονται χειρόγραφες και οι οποίες είναι αθεώρητες εφόσον αφορούν πώληση αγαθών και θεωρημένες εφόσον αφορούν παροχή υπηρεσιών. Επίσης παρέχεται η δυνατότητα σε ορισμένους κλάδους υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της μη χρησιμοποίησης ΦΤΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι οι υπόχρεοι που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, όπως αυτοί που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης κατά συντελεστή Φ.Π.Α. καθώς και η ώρα έκδοσης όταν η απόδειξη εκδίδεται από Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ή Η/Υ. Όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως. Στις αποδείξεις λιανικής δεν απαιτείται κατά κανόνα η αναγραφή ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη. Κατ' εξαίρεση απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στις αποδείξεις που εκδίδονται κυρίως από ελεύθερους επαγγελματίες. Επίσης κατά κανόνα στις αποδείξεις λιανικής δεν αναγράφεται το είδος του πωλούμενου αγαθού, εκτός από τις περιπτώσεις κυρίως στις οποίες ο υπόχρεος τηρεί τον λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. ή εκδίδεται απόδειξη λιανικής μετά από συγκεκριμένο συγκεντρωτικό δελτίο.

Όσον αφορά τον χρόνο έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικής στην πώληση αγαθών εκδίδονται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής του αγαθού, ενώ στην περίπτωση που 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.

Οι αποδείξεις λιανικής στην παροχή υπηρεσιών εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων υπηρεσιών. Όταν η παροχή υπηρεσιών διαρκεί εκδίδεται απόδειξη λιανικής, κατά το χρόνο που καθίστανται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος της υπηρεσίας που παράχθηκε. Σε καμία περίπτωση όμως η απόδειξη λιανικής για παροχή υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παράχθηκε. Σε καμία όμως περίπτωση η απόδειξη λιανικής για παροχή υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής

³Σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με Υπουργικές Αποφάσεις ή με ερμηνευτικές εγκυκλίους προκύπτει εξαίρεση χρήσης ΦΤΜ σε περιπτώσεις βλάβης αυτής ή διακοπής ηλεκτρικού ρεύματος ή έκδοσης Απόδειξης σε ώρες μη λειτουργίας του καταστήματος, ή για πωλήσεις που πραγματοποιούνται εκτός των κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, στο σύνολο της ή μέρος αυτής. Εξαιρέση αποτελεί η 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. Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη λιανικής εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και όχι πέραν του τέλους διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.

Ειδικά όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσιών, μια άδεια εισόδου, ένα δικαίωμα χρήσης με προκαθορισμένο τίμημα και γενικά μια συνδρομητική υπηρεσία η απόδειξη λιανικών συναλλαγών εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή (εισπράττεται) και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών.

Παραδείγματα:

- 1) Γυμναστήριο παραχωρεί σε ιδιώτη πελάτη του, ετήσιο δικαίωμα χρήσης χώρου του έναντι ποσού των 300€ στις 1/9 και τα οποία εισπράττει την ίδια ημέρα.

Στην περίπτωση αυτή το γυμναστήριο θα εκδώσει την απόδειξη λιανικών συναλλαγών για όλο το ποσό που εισπράττεται. Τα έσοδα στα βιβλία θα πρέπει να κατανεμηθούν ή τουλάχιστον στις 31/12 να μεταφερθούν σε έσοδα παρούσης και επόμενης χρήσης

- 2) Γυμναστήριο συνάπτει συμφωνία με ιδιώτη πελάτη στις 25/1 και παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης χώρου για το διάστημα από 1/2 έως 31/3 έναντι του ποσού των 90€. Το ποσό καταβάλλεται 25/1 30€, 1/2 30€ και 1/3 30€.

Στην περίπτωση αυτή το γυμναστήριο θα εκδώσει 3 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών στις ίδιες ημερομηνίες.

1.10 Άρθρο 8: «Έγγραφο Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών»

Το άρθρο αυτό έπαυσε να ισχύει από 1/1/2014 σύμφωνα με το άρθρο 51 παράγραφος 6 του Ν.4223/2013 ισχύουν τα κάτωθι.

Κατάργηση έκδοσης εγγράφων μεταφοράς (φορτωτικών) – Έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για τις μεταφορές αγαθών:

Ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας για τις μεταφορές αγαθών που διενεργεί, δεν απαιτείται να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονταν στο καταργούμενο άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή φορτωτικές και κατάσταση αποστολής αγαθών, κατά περίπτωση. Επιπλέον, από 1.1.2014, δεν απαιτείται να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπονταν από τις υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ.1273/1.12.1989 (ΦΕΚ 923 Β') και ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β') δεδομένου ότι, η υποχρέωση αυτή, ήταν σε συνάρτηση με τον χρόνο έκδοσης των φορτωτικών.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 97 έως και 107 του Εμπορικού Νόμου, περί της υποχρέωσης έκδοσης του εγγράφου «αγωγιαστήριο», που συντάσσεται υπό μορφή επιστολής

και παραδίδεται, για συμβάσεις μεταφοράς προσώπων ή πραγμάτων, από τον αποστολέα στον παραλήπτη αυτών, περιέχει δε τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν τίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

Οι ανωτέρω υπόχρεοι (μεταφορέας, μεταφορικό γραφείο, διαμεταφορέας), από 1.1.2014, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία, με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή εκδίδουν τιμολόγια, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, προς ιδιώτες, με την ολοκλήρωση της παροχής ή με το απαιτητό της αμοιβής ή το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εφαρμοζομένων, αναλόγως, των διατάξεων των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι, από τις ισχύουσες διατάξεις δεν απαγορεύεται η αναγραφή επιπλέον του υποχρεωτικού περιεχομένου στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, καθώς και η έκδοση αυτών σε περισσότερα, των δύο, αντίτυπα.

Για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές με εντολές άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, μπορεί να ακολουθείται αναλόγως η διαδικασία της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι, η διπλότυπη κατάσταση που προβλέπεται από την υπόψη διάταξη μπορεί να αναπληρωθεί από φωτοτυπία του ημερολογίου μεταφοράς που τυχόν εξακολουθεί να τηρείται και μετά την 1.1.2014, η οποία επισυνάπτεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο των επαναλαμβανόμενων παροχών.

Τυχόν αποθέματα φορτωτικών (τετραπλότυπων), μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι εξαντλήσεως αυτών, με περιεχόμενο αυτό που προβλέπεται για τα τιμολόγια π.χ. δεν απαιτείται να αναγράφεται ο τόπος προορισμού, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου κ.λπ. και εφόσον εξακολουθεί να εκδίδεται φορτωτική και μετά την 1.1.2014, τα αντίτυπα των φορτωτικών που πρέπει να διαφυλάσσονται είναι το τρίτο αντίτυπο «αποδεικτικό δαπάνης», που παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο αντίτυπο «στέλεχος».

Κατάργηση έκδοσης αποδείξεων δαπανών – Έκδοση τίτλου κτήσης για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα έκδοσης τιμολογίου:

Από 1.1.2014, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) του Κ.Φ.Α.Σ. αποδεικνύουν τις λήψεις υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την παροχή υπηρεσιών με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.. Επισημαίνεται ότι, για παρασχεθείσες υπηρεσίες έως και την 31.12.2013, τα ποσά των οποίων θα καταβληθούν από 1.1.2014 και εξής, οι τίτλοι κτήσης εκδίδονται με την καταβολή αυτών.

Σημειώνεται ότι, ως «τίτλος κτήσης», όπως είχε διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/4.1.2013 για την αγορά αγαθών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί, ενδεικτικά, κάθε

έγγραφο συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (λήψης υπηρεσιών), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα ανωτέρω απαιτούμενα δεδομένα.

Ενδεικτικές περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται τίτλος κτήσης κατά τα ανωτέρω είναι η καταβολή αμοιβών σε περιστασιακά απασχολούμενους, εισηγητές σεμιναρίων και συγγραφείς δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους, εφόσον δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών για άλλη δραστηριότητα κ.λπ.

Ειδικά, όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης τίτλου κτήσης κατά τα ανωτέρω, να συντάσσεται κατάσταση (μισθοδοσίας).

Για τις λοιπές περιπτώσεις που προβλεπόταν, μέχρι 31.12.1013, η έκδοση απόδειξης δαπάνης π.χ. έξοδα κίνησης προσωπικού, επισκευές εντός εγγύησης κ.λπ. μπορεί, από 1.1.2014, να εκδίδεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο στο οποίο εμφανίζεται η καταβαλλόμενη δαπάνη.

Έκδοση φορολογικών στοιχείων για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών:

Με την υπουργική απόφαση Π.7475/07.11.86 (791 Β'), που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ορίζεται η έκδοση ειδικού στοιχείου για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών.

Συνεπώς, από 1.1.2014, η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου απόδειξης αυτοπαράδοσης, στις περιπτώσεις που απαιτείται, δεν προβλέπεται πλέον από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αλλά από την προαναφερόμενη υπουργική απόφαση. Επισημαίνεται ότι, για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών προς ιδιώτες μπορεί να ακολουθείται η υφιστάμενη διαδικασία έκδοσης του προαναφερόμενου στοιχείου από ιδιαίτερο τμήμα της φορολογικής ταμειακής μηχανής ενώ, γενικά, αντί της έκδοσης του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο και γι' αυτές τις οιονεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αναγράφοντας ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

1.11 Άρθρο 9: «Διασφάλιση Συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται ρητά, για μεταβατικό διάστημα που διαρκεί έως την 1/1/2014, τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία υπάρχει η υποχρέωση θεώρησης πριν από την χρησιμοποίησή τους. Πιο συγκεκριμένα ορίζεται ότι «η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσης τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 επί μηχανογραφικής έκδοσης 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 έπαυσε να ισχύει από 1/1/2014

Κατά τη διάρκεια διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά

εγγράφων, 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 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. 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.

Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

- a. 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.
- b. 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.
- c. Όταν η αποθήκευση δεν πραγματοποιείται με ηλεκτρονικά μέσα που να εξασφαλίζουν την πλήρη και επιγραμμική (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.
- d. 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.
- e. 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 και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου κάθε τιμολογίου.

- f. Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών αποθηκεύει, με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) 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.
- g. 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.

Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών, μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιοδήποτε τόπο εντός της ελληνικής επικράτειας, χωρίς να απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης ή έγκρισης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επιτρέπεται και η φύλαξη εκτός της ελληνικής επικράτειας μετά από γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση τους. Σε κάθε περίπτωση ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών έχει υποχρέωση να τα επιδεικνύει εντός της προθεσμίας που ορίζεται από την φορολογική αρχή.

Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων 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.

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 χρησιμοποίησής 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.

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 των δεδομένων τους, καθώς και η μη διαφύλαξη των αποθηκευμένων δεδομένων που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων ή η αδυναμία αναπαραγωγής τους,

ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.

1.12 Άρθρο 10: «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών»

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών κάθε χρόνο και μέχρι την 25η Ιουνίου υποβάλλουν ηλεκτρονικά⁴ συγκεντρωτικές καταστάσεις με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, με σκοπό τη μηχανογραφική επεξεργασία και τη διασταύρωση πληροφοριών. Οι καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν 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, οι οποίες ανά στοιχείο υπερβαίνουν τα τριακόσια (300€) ευρώ.

Προκειμένου να είναι δυνατή η διασταύρωση στοιχείων, στις περιπτώσεις εισαγωγών ή εξαγωγών αγαθών, δεν απαιτείται πλέον αποστολή στοιχείων από τις Τελωνειακές αρχές στις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γ.Γ.Π.Σ., αλλά οι πληροφορίες αυτές λαμβάνονται απευθείας από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. – ICIS).

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτές, πελάτες), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α.. Ο κάθε πελάτης ή προμηθευτής καταχωρείται στις αντίστοιχες καταστάσεις σε μια εγγραφή (γραμμή) για το σύνολο των συναλλαγών για όλο το έτος. Για τις αρνητικές διαφορές, που οφείλονται στην έκδοση πιστωτικών τιμολογίων τα οποία δεν καλύπτονται στην ίδια χρήση από αντίστοιχα χρεωστικά, υποβάλλεται χωριστή συγκεντρωτική κατάσταση πιστωτικών υπολοίπων σε ξεχωριστό αρχείο.

Οι συγκεντρωτικές αυτές καταστάσεις υποβάλλονται από τους υπόχρεους προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να είναι σε θέση να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους εξακριβώνοντας την καταχώρηση των φορολογικών στοιχείων εσόδων και δαπανών στα βιβλία των επιχειρήσεων. Ο στόχος του Υπουργείου με την υποβολή αυτών των καταστάσεων είναι ο εντοπισμός των:

- Αγοραστών αγαθών οι οποίοι είναι δυνατόν για κάποιους λόγους να μην έχουν καταχωρήσει τα τιμολόγια που έλαβαν,
- Εκδοτών των αθεώρητων κυρίως φορολογικών στοιχείων όταν δεν καταχωρούν τα στοιχεία που εξέδωσαν ή τα πλαστογραφούν στο στέλεχος μικραίνοντας το ποσό ή εκδίδοντας άλλο ταυτόσημο με μικρότερες αξίες,
- Εκδοτών πλαστών και εικονικών στοιχείων τα οποία ενώ θα έχουν καταχωρηθεί από τους αγοραστές, δεν θα καταχωρούνται από τους εκδότες στα βιβλία τους ή οι εκδότες πιθανόν να είναι ανύπαρκτα πρόσωπα. (Σταματόπουλος 2013, σελ. 967)

Για την απόδειξη των συναλλαγών από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου για αγορές πάνω από τρεις χιλιάδες (3.000€) ευρώ απαιτείται η ολική ή τμηματική εξόφληση του να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή. Στην περίπτωση που η εξόφληση από τον λήπτη γίνεται με μεταβίβαση επιταγής τρίτου, τότε θα πρέπει να εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία να αναγράφονται τα στοιχεία της

⁴Στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (<http://www.gsis.gr>)

εκχωρούμενης επιταγής. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου και ορίζεται για πρώτη φορά, ότι η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσόμενων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή από αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

Τέλος προβλέπεται για παραστατικά πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές άνω των 12.000€ που εκδίδουν οι τράπεζες, να αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του συναλλασσόμενου.

1.13 Άρθρο 11: «Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής»

Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, με βάση την εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μπορεί να απαλλάξει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη των εργασιών, από την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, σε περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή τα ακαθάριστα του έσοδα δεν θα υπερβαίνουν τα 5.000€. Στην περίπτωση αυτή ο νομοθέτης θέλει να δώσει το δικαίωμα, μέσω της απόφασης, σε πολύ μικρούς επιτηδευματίες που θέλουν να πραγματοποιήσουν έναρξη εργασιών να μην τηρήσουν βιβλίο εσόδων-εξόδων και ταμειακή μηχανή, καλύπτοντας περιπτώσεις μικροκαταστημάτων που μπορεί να βρίσκονται σε μικρά χωριά, περιστασιακούς πωλητές, περιφερόμενους πωλητές, υπαίθριους (κουλούρια, καλαμπόκια κ.λπ.) και άλλους μικροεπιτηδευματίες που μέσω των πραγματικών περιστατικών αποδεικνύεται ότι έχουν τις προϋποθέσεις του νόμου.

Επίσης ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις του έναντι του Δημοσίου όταν αυτές ξεπερνούν το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000€) ευρώ, εκτός και αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των χρεών αυτών, καθώς και αν δεν έχει υποβάλει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία δηλώσεις απόδοσης οποιουδήποτε παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, τέλους, εισφοράς από οποιαδήποτε αιτία, καθώς και δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

1.14 Άρθρο 12: «Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών»

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και της Οδηγίας 2006/112/Ε.Κ. και στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Κ.Φ.Α.Σ.

1.15 Άρθρο 13: «Θέση σε Ισχύ»

Με το άρθρο αυτό ορίζονται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. από τη 1/1/2013

1.16 Άρθρο 14: «Μεταβατικές Διατάξεις»

Με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτές και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν και έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις αυτές. Επίσης ορίζεται ότι οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής 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 Κ.Φ.Α.Σ. υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

Τέλος, ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 5 (Δελτίο Αποστολής) και 8 (Εγγραφα Μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών) παύουν να ισχύουν από την 1/1/2014, οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν από 1/1/2015. Επίσης, ορίζεται ότι με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργαστεί και να υποβάλλει μέχρι 30/6/2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπόμενων από τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεις και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία. Έτσι στην ουσία γίνεται αναφορά στην ανάγκη περαιτέρω απλοποίησης και βελτίωσης των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Διαφορές Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ.

Ο Ν.4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. στα πλαίσια απλοποίησης των φορολογικών διαδικασιών εισήγαγε σημαντικές αλλαγές σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων σε σχέση με τον προϊσχύον Κ.Β.Σ.. Οι κυριότερες από αυτές είναι:

2.1 Διαφορές ως προς την Τήρηση Βιβλίων

Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταργήθηκε η θεώρηση (ή αλλιώς η διάτρηση) των βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Τα αθεώρητα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού μπορεί και να μην εκτυπώνονται, αρκεί τα δεδομένα τους να δίνονται άμεσα κατά τον έλεγχο (άρθρο 9 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.). Επίσης καταργήθηκαν το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου καθώς και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, καθώς δεν τηρείται πλέον το βιβλίο αποθήκης.

Η κίνηση αποθεμάτων, καταχωρείται πλέον στον λογαριασμό 94 “Αποθέματα” της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ., σαν απλή καρτέλα και έτσι καταργούνται πλέον οι καρτέλες και το βιβλίο αποθήκης σε θεωρημένα έντυπα ή σε CD – ROM. Η υποχρέωση αυτή υπάρχει, μόνο στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης (ή των προηγούμενων χρήσεων) από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71 του Ε.Γ.Λ.Σ.) υπερβαίνουν τα 5.000.000€ (αν υπερβαίνει τα 5.000.000€ ο λογαριασμός 70, θα τηρείται ο λογαριασμός 94 “Αποθέματα” μόνο για τα εμπορεύματα και όχι για το λογαριασμό 71 που αντιστοιχεί στα προϊόντα και αντίστροφα) (άρθρο 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).

Οι καρτέλες αποθήκης του λογαριασμού 94 “Αποθέματα” ενημερώνονται ποσοτικά και κατ’ αξία μέχρι τέλους του επόμενου μήνα από εκείνον της παραλαβής ή της παράδοσης αγαθού (όσον αφορά ποσοτικά) ή από τη λήψη και την έκδοση του στοιχείου (όσον αφορά την αξία) και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.)

Υποχρεωτικά τηρούν Διπλογραφικά Βιβλία (πρώην Γ’ Κατηγορίας) οι εξής (άρθρο 4 παρ. 2 & 5 Κ.Φ.Α.Σ.):

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

Τα λογιστικά βιβλία ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία της υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι προϊσχύοντες διατάξεις προέβλεπαν την ενημέρωση των βιβλίων έως την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη των παραστατικών και σχετικά με ταμειακά παραστατικά από την διενέργειά τους. Καταργήθηκε και δεν θα τηρούνται πλέον θεωρημένο ισοζύγιο, γενικό και αναλυτικά καθολικά, όταν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρηση τους.

Από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία Γ’ Κατηγορίας), θα τηρείται πλέον και «ηλεκτρονικός φάκελος», όπου θα αποθηκεύονται όλα τα

δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο.

Απλογραφικά βιβλία (πρώην Β' Κατηγορίας), τηρούν ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι εξής:

- Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
- Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών), τότε για όλες τις δραστηριότητες του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στα ακαθάριστα έσοδα του.
- Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 Ν.27/75
- Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel)

Όποιος από τους βενζινοπώλες και από τους εκμεταλλευτές πλοίων διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδα του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.)

Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, τηρεί απλογραφικά βιβλία. Ομοίως και ο υπόχρεος που την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000€ και η νομική μορφή ΔΕΝ είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε.. Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημοσίων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους (άρθρο 4 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.)

Το βιβλίο εσόδων – εξόδων, ενημερώνεται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν από το χρόνο που υποβάλλεται εμπρόθεσμα η περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 18 Κ.Φ.Α.Σ.). Στο βιβλίο απογραφών, η ποσοτική καταχώρηση γίνεται μέχρι 20/2 του επόμενου έτους και με αξία μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 20 Κ.Φ.Α.Σ.). Υποχρέωση ενημέρωσης του Βιβλίου Απογραφών ή των καταστάσεων απογραφής υπάρχει για τους υπόχρεους που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην περίπτωση που τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο 150.000€. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση (άρθρο 4 παρ. 16 Κ.Φ.Α.Σ.).

Σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή του λογισμικού, μπορεί να παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων (με εξαίρεση τα πρόσθετα βιβλία) το αργότερο μέχρι την προθεσμία που υποβάλλεται η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χωρίς να υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. (ήταν 10 ημέρες) (άρθρο 2 παρ. 7 Κ.Φ.Α.Σ.). Επίσης καταργήθηκε το αναλυτικό εγχειρίδιο (οπότε και η υποχρέωση διαφύλαξης του) όταν χρησιμοποιείται Η/Υ για την ενημέρωση βιβλίων (άρθρο 2 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.).

Για τα υποκαταστήματα που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα, καταργήθηκε η διπλότυπη κατάσταση για τα αποθέματα και καταχωρούνται αυτά διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας (άρθρο 4 παρ. 10.2α Κ.Φ.Α.Σ.). Οι συναλλαγές των υποκαταστημάτων αυτών, που εφαρμόζουν εξαρτημένη λογιστική, μπορεί να καταχωρούνται (με προϋποθέσεις) κατευθείαν στα βιβλία της έδρας, ενώ για την αυτοτελή λογιστική δεν υπάρχουν αλλαγές (άρθρο 4 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1/1/2014 και μετά δεν θα υπάρχουν πρόσθετα βιβλία. Μέχρι 31/12/2013 ενημέρωναν τα θεωρημένα πρόσθετα βιβλία τους οι παρακάτω (άρθρο 4 παρ. 23 Κ.Φ.Α.Σ.):

- ο Ο εκμεταλλευτής χώρου διανομής ή φιλοξενίας
- ο Τα εκπαιδευτήρια
- ο Οι κλινικές και τα θεραπευτήρια
- ο Τα κέντρα αισθητικής
- ο Τα γυμναστήρια
- ο Οι χώροι στάθμευσης και
- ο Οι γιατροί και οδοντίατροι

Καταργούνται, οπότε δεν υποβάλλονται πλέον οι παρακάτω καταστάσεις:

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

2.2 Διαφορές ως προς την Έκδοση των Στοιχείων

Οι Α.Λ.Π. και οι Α.Π.Υ. μετονομάστηκαν πλέον Α.Λ.Σ. «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών» (άρθρο 7 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.). Στις αποδείξεις δεν θα αναγράφεται πλέον το είδος των υπηρεσιών που παρέχεται (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους (επιτηδευματίες) θα εκδίδουν τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Από 1/1/2014 και μετά, δεν θεωρείται από τη Δ.Ο.Υ. κανένα στοιχείο συναλλαγής (Δελτίο Αποστολής κ.λπ.). Μέχρι 31/12/2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. προκύπτουν τα εξής:

- α) Τα Δελτία Αποστολής, τα Συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής και κάθε στοιχείο αξίας που συνενώνεται με Δελτίο Αποστολής θεωρούνται ή σημαίνονται,
- β) Όλα τα τιμολόγια (πώλησης, παροχής υπηρεσιών, αγοράς αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.) καθώς και στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου (εκκαθαρίσεις κ.λπ.), δεν θεωρούνται και δεν σημαίνονται υποχρεωτικά. Αυτονόητο είναι ότι προαιρετικά μπορεί να σημαίνονται.
- γ) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την παροχή υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) όταν εκδίδονται χειρόγραφα θεωρούνται και επί μηχανογραφικής έκδοσης σημαίνονται, ενώ δεν θεωρούνται τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομο, αεροπλάνο (συγκοινωνίες) και τα εισιτήρια πλοίων με προϋποθέσεις (απαλλαγή από Φ.Π.Α. και φορολογία στο εισόδημα κατ' ειδικό τρόπο)
- δ) Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την πώληση αγαθών όταν εκδίδονται μηχανογραφικά σημαίνονται μέσω Ε.Φ.Δ.Σ.Σ., εφόσον ο Η/Υ υποκαθιστά την Φ.Τ.Μ. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν.1809/1988, ενώ οι χειρόγραφες δεν θεωρούνται.
- ε) Οι φορτωτικές και τα λοιπά έγγραφα μεταφοράς (αποδείξεις κομίστρων, καταστάσεις αποστολής αγαθών), δεν θεωρούνται και δεν σημαίνονται.

Τα στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ. που σε κάθε περίπτωση εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση είναι το Τιμολόγιο Πώλησης (άρθρο 1 παρ. 1 & 2), το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (άρθρο

6 παρ. 1&2), το Τιμολόγιο Επιδόσεων-Αποζημιώσεων (άρθρο 6 παρ. 3), το Τιμολόγιο Αγοράς από ιδιώτη-Τίτλος Κτήσης (άρθρο 6 παρ. 5), το Τιμολόγιο Αγοράς επί αρνήσεως του εκδότη ή ανακριβής έκδοσης του για το οποίο πλέον δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση του (άρθρο 6 παρ. 5), το Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων (άρθρο 6 παρ. 6), η Εκκαθάριση (άρθρο 6 παρ. 7&8), το Τιμολόγιο Αντιπροσώπου Οίκου Εξωτερικού (άρθρο 6 παρ. 12), το Πιστωτικό Τιμολόγιο (άρθρο 6 παρ. 13), το Τιμολόγιο Εκτέλεσης Τεχνικών Έργων, η Απόδειξη Λιανικής Πώλησης επί χειρόγραφης έκδοσης (άρθρο 7 παρ. 1) και η Απόδειξη Επιστροφής (άρθρο 7 παρ. 1).

Καταργήθηκε η έκδοση τιμολογίου αγοράς στη περίπτωση άρνησης του υπόχρεου να εκδώσει τιμολόγιο ή στην περίπτωση που αυτός το εκδίδει ανακριβές και αντικαταστήθηκε με την υποχρέωση γνωστοποίησης άμεσα του γεγονότος αυτού από τον αγοραστή των αγαθών ή από το λήπτη των υπηρεσιών στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές (άρθρο 6 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.). Στα πλαίσια του εκσυγχρονισμού των φορολογικών διατάξεων προβλέφθηκε η έκδοση του «ηλεκτρονικού τιμολογίου» με την προϋπόθεση όμως της αποδοχής του από αυτόν που αποκτά τα αγαθά ή που λαμβάνει τις υπηρεσίες (άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Φ.Α.Σ.).

Επίσης στα πλαίσια της απλοποίησης των διατάξεων, με τον Κ.Φ.Α.Σ. παρέχεται πλέον η δυνατότητα έκδοσης Τιμολογίου και όχι συνενωμένου Δελτίου Αποστολής-Τιμολογίου, στον πελάτη, που κατά την εξόφληση του λογαριασμού και εφόσον αυτός το ζητήσει, σε αντικατάσταση των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών που εκδόθηκαν αρχικά, λόγω μη γνωστοποίησης της ιδιότητας του (επαγγέλματος) κατά την προέλευση του στο κατάστημα και πριν από την έναρξη των σερβιρισμάτων. Εξυπακούεται ότι, σε κάθε περίπτωση οι εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης (όταν οι αποδείξεις εκδίδονται με τη χρήση Φ.Τ.Μ.), θα γίνονται σε βάση το ημερήσιο «Ζ» αυτής και όχι με βάση το Τιμολόγιο, όπως αναφέρεται και στην εγκύκλιο Π.Ο.Λ.1086/24.4.1991. Αντίθετα, εφόσον πριν την έναρξη των σερβιρισμάτων, γίνει γνωστό ότι ο πελάτης ενεργεί με την ιδιότητα του επαγγελματία και όχι ως ιδιώτης, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο (συνενωμένο), στο οποίο τα σερβιριζόμενα είδη καταχωρούνται άμεσα.

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

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

Η αξία της απόδειξης λιανικής από τον αγοραστή (ως έξοδο και όχι ως αγορά αγαθού) που αναγνωρίζεται προς έκπτωση (σαν να είναι τιμολόγιο) είναι πλέον 100€ (ήταν 50€) (άρθρο 6 παρ. 16γ Κ.Φ.Α.Σ.). Για δώρα που δίνονται από την επιχείρηση σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική προβολή, μέχρι 150€ (ήταν 30€), μπορεί να συντάσσεται κατάσταση με τη

διεύθυνση και το ονοματεπώνυμο του καθένα από τα πρόσωπα αυτά, αντί να εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη δαπανών (άρθρο 8 παρ. 13γ Κ.Φ.Α.Σ.)

Στις Αποδείξεις Λιανικής αναγράφεται το είδος και η ποσότητα μόνο όταν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. ή όταν εκδίδονται χωρίς τη χρήση Φ.Τ.Μ. (άρθρο 5 παρ. 4 Κ.Φ.Α.Σ.)

2.3 Διαφορές ως προς τις Υποχρεώσεις

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

Δεν τηρούν βιβλία ούτε εκδίδουν αποδείξεις λιανικής οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που είναι φυσικά πρόσωπα και οι οποίοι πραγματοποίησαν, κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000€ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Τα παραπάνω δεν ισχύουν, αν οι χονδρικές πωλήσεις είναι τουλάχιστον 60% ή έγιναν εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού (άρθρο 3 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν.4110/2013 εξαιρέθηκαν της απαλλαγής ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση και ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη. Στους τελευταίους περιλαμβάνονται οι ηλεκτρολόγοι, οι υδραυλικοί και γενικά οι επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται με την οικοδομή.

Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές αγορές ή πλανοδίως και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

Τέλος τα βιβλία των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών δεν θα κρίνονται πλέον ως ανεπαρκή ή ανακριβή (δηλαδή δεν θα προσδιορίζονται πλέον τα κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά), αλλά θα αξιολογούνται στο εξής οι παραβάσεις και ανάλογα θα προστίθενται τα σχετικά ποσά ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με τις ανάλογες προσαυξήσεις που θα αξιολογούνται με βάση την παράβαση (αυτό αναμένεται από τον νέο νόμο που αφορά τις αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Σκοπός και αξιολόγηση αλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.

3.1 Σκοπός

Κατά τη διάρκεια συζήτησης του Προϋπολογισμού 2014 στην αίθουσα της Βουλής ακούστηκαν πολλά, τόσο για τη φορολογική πολιτική της Κυβέρνησης όσο και για το βαθμό φορολογικής επιβάρυνσης των Ελλήνων πολιτών.

Είναι αλήθεια ότι οι Έλληνες πολίτες έχουν υποστεί πολλές θυσίες για να ανταποκριθούν και να ξεπεραστεί οριστικά η δύσκολη οικονομική συγκυρία της πατρίδας μας. Ο στόχος πλέον είναι να επιτευχθεί η σταθερή δημοσιονομική ισορροπία και η οικονομία από την ύφεση, να υπάρξουν στοχευόμενες μειώσεις στα φορολογικά βάρη, να ανακουφιστούν οι πολίτες και οι επιχειρήσεις. Ο στόχος λοιπόν αυτός έκριναν ότι θα επιτευχθεί με το νέο σχέδιο Κ.Φ.Α.Σ., ένα απλό και σύγχρονο εθνικό φορολογικό σύστημα με προοπτική το οποίο ανατρέπει τις διαστρεβλώσεις και τις παθογένειες, διότι ήταν αναγκαίο να αυξηθεί ο βαθμός φορολογικής συμμόρφωσης στη χώρα μας.

Στη θέση ενός πολύπλοκου συστήματος κανόνων, θέσπισαν νέους σύγχρονους φορολογικούς κώδικες για τη Φορολογική Απεικόνιση Συναλλαγών, παράλληλα όμως θέσπισαν και μέτρα για την καταπολέμηση φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Συγκεκριμένα ο Υφυπουργός Οικονομικών Γεώργιος Μαυραγάνης στη συζήτηση της Βουλής για τον Κρατικό Προϋπολογισμό 2014 χρησιμοποίησε τη φράση «Μέσα σε ένα χρόνο κάναμε όσα άλλες ανεπτυγμένες χώρες έχουν επιτύχει σε πολύ μεγαλύτερο χρονικό διάστημα».

Έτσι λοιπόν μαζί με την αναμόρφωση του λογιστικού δικαίου στα πρότυπα όσων ισχύουν στις περισσότερες χώρες, το νέο αυτό πλαίσιο θα συμβάλει στην περαιτέρω διευκόλυνση των επενδύσεων καθώς θα έχει εξομοιωθεί το περιβάλλον καταγραφής συναλλαγών με όσα ισχύουν διεθνώς, με αποτέλεσμα να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα θεραπεύοντας μια αδυναμία πολλών ετών.

Ο Υφυπουργός Μαυραγάνης επισήμανε τη μελέτη της PricewaterhouseCoopers στην αίθουσα της Βουλής δείχνοντας τη καταγραφή των δεικτών για την πρόοδο της φορολογικής συμμόρφωσης. «Και όλα αυτά δεν περνάνε απαρατήρητα από τη διεθνή κοινότητα κυρίες και κύριοι βουλευτές. Σε πρόσφατη μελέτη της, η PricewaterhouseCoopers σημειώνει τη σταδιακή και σταθερή πρόοδο που καταγράφουν οι δείκτες φορολογικής συμμόρφωσης στη χώρας μας. Τα στοιχεία της μελέτης δείχνουν επίσης σημαντική μείωση του χρόνου που χρειάζονται οι ελληνικές επιχειρήσεις για να καλύψουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις από τις 224 ώρες (τον χρόνο) το 2011, σε 202 ώρες το 2012 και σε 193 ώρες φέτος. Συγκριτικά με την ΕΕ των 28, όπου ο χρόνος συμμόρφωσης είναι 179 ώρες, η Ελλάδα βρίσκεται στη δέκατη έκτη θέση.»

Με άλλα λόγια λοιπόν, οι νέες ρυθμίσεις του Κ.Φ.Α.Σ. στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφειλόταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου (Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων) να παρακολουθεί την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010 (Ν.3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για την γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών

πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίηση τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους.

Ωστόσο, παρόλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο και τη διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κ.λπ.) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάζεται να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών.

Οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφισταμένου Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις:

- Επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- Ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών & Επιχειρήσεων,
- Ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις. (Οδηγία για την τιμολόγηση)

3.2 Πλεονεκτήματα

Το νέο νομοθέτημα έφερε πραγματικά κάποια πλεονεκτήματα, τα περισσότερα αναφέρθηκαν προηγουμένως, τα παρουσιάζουμε όμως και αριθμημένα:

1. Μείωση της γραφειοκρατίας: Πλέον οι υπόχρεοι απεικόνισης δε χρειάζεται να περιμένουν ώρες σε ουρές για να καταθέσουν ή να λάβουν κάποιο έγγραφο με φόβο μήπως δε προλάβουν τη προθεσμία ή γυρίζοντας τα γραφεία για να μαζευτούν όλες οι υπογραφές, όσα χρειάζονται υπάρχουν στο ενιαίο σύστημα www.gsis.gr, σε αυτό συμβάλλει και η κατάργηση θεώρησης των βιβλίων,
2. Απλούστερο σύστημα κανόνων: Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση ο Κ.Φ.Α.Σ. έχει απλοποιήσει τα 40 άρθρα του προϊσχύον Κ.Β.Σ. σε 12 κατανοητά άρθρα,
3. Εφαρμογή τεχνολογίας: Η τεχνολογία είναι μια επιστήμη όπου αλλάζει μέρα με τη μέρα και σε υποχρεώνει να συμπορευτείς μαζί της. Δεν υφίσταται πλέον χώρα που να μη χρησιμοποιεί τις τεχνολογίες πληροφορικής,
4. Ασφαλή ανταλλαγή δεδομένων: Ανταλλάσσοντας δεδομένα μέσω ενός συστήματος, υπάρχει μια σιγουριά ότι τα έγγραφα δε θα χαθούν (π.χ.: ηλεκτρονικό τιμολόγιο, ηλεκτρονικός φάκελος, κ.λπ.). Διασφαλίζονται και αξιοποιούνται τόσο από τις αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους,

5. Μείωση λειτουργικού κόστους εφαρμογής των σχετικών διατάξεων (ισχύει περισσότερο για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις),
6. Ευκολότερο το έργο ελεγκτών: Ένας ελεγκτής μπορεί με μεγαλύτερη άνεση να ελέγξει λιγότερα τηρούμενα βιβλία (κατάργηση πρόσθετων βιβλίων) και γίνεται ευκολότερη η εύρεση των στοιχείων της επιχείρησης (ηλεκτρονικός φάκελος, φάκελος τεκμηρίωσης κ.λπ.). Ισχύει περισσότερο για τις μεγάλες επιχειρήσεις,
7. Λιγότερη δουλειά στις Δ.Ο.Υ.: Δεδομένου ότι καταργήθηκε η θεώρηση ορισμένων στοιχείων καθώς και οι λοιπές ενέργειες (υποβολή, αιτήσεις, εκτυπώσεις κ.λπ.) γίνονται πλέον ηλεκτρονικά,
8. Άμεσος και γρηγορότερος έλεγχος των εγγράφων: Μέσω της ηλεκτρονικής υποβολής τα στοιχεία αρχειοθετούνται αυτόματα ανά Α.Φ.Μ. υπόχρεου επομένως η πρόσβαση και ο έλεγχος γίνονται ευκολότερα,
9. Λιγότερες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων: Έχουν ήδη αναφερθεί στο Κεφάλαιο 2
10. Περισσότερη δουλειά για τους λογιστές, φοροτεχνικούς, οικονομολόγους: Οι υπόχρεοι δεδομένης της ταχύτητας των αλλαγών έχουν ανάγκη την καθοδήγηση αυτών.

3.3 Μειονεκτήματα

Λόγω του μικρού χρονικού διαστήματος εφαρμογής του Κώδικα είναι δύσκολο να φανούν μειονεκτήματα που τυχόν υπάρχουν και όσα έχουν βρεθεί δεν μπορούν να τεκμηριωθούν πλήρως, παρόλα αυτά κάναμε προσπάθεια να βρούμε κάποια σημεία αδυναμίας που υπάρχουν.

1. Μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η σύνδεση της ενημέρωσης των βιβλίων με τον χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Η σύνδεση αυτή παρέχει την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν οι υπόχρεοι στα τηρούμενα βιβλία κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α., στην περίπτωση που αποβλέπουν στη μεταχρονολόγηση κάποιων υποχρεώσεων τους (π.χ. Μετακύλιση πληρωμής Φ.Π.Α. σε μεταγενέστερες φορολογικές περιόδους), ή αναμένουν τη διαμόρφωση συγκεκριμένων οικονομικών μεγεθών προκειμένου να έχουν την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν στα τηρούμενα βιβλία.
2. Επίσης η περίπτωση δυνατότητας έκδοσης αθεωρήτων αποδείξεων λιανικής πώλησης όταν παρουσιάζεται βλάβη στην Φ.Τ.Μ. ή υπάρχει διακοπή ρεύματος δίνει περιθώρια φοροδιαφυγής. Τα αθεώρητα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί στην καρτέλα του φορολογούμενου που τηρείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δε μπορούν να αναζητηθούν για έλεγχο, έτσι μπορεί λοιπόν να επιλέξει αν θα τα καταχωρήσει ή όχι στα βιβλία του,
3. Το σύστημα φτιάχτηκε και ψηφίστηκε σε μικρό χρονικό διάστημα με συνέπεια να μη γίνει σωστή διατύπωση και δεν συμπεριελάμβανε όλες τις ανάγκες που υπάρχουν. Συνέπεια αυτού ήταν σε μικρά χρονικά διαστήματα να υπάρχουν πολλές αλλαγές καθώς και μεγάλο εύρος επεξηγηματικών εγκυκλίων, τα οποία προκαλούν πονοκέφαλο και μεγάλα ερωτηματικά στους υπόχρεους για το τι ακριβώς πρέπει να τηρήσουν κάθε φορά,
4. Ο Κώδικας αρχικό σκοπό έχει μέσω της απλοποίησης να υπάρξει οικονομική ανάπτυξη, δε δίνει όμως κάποιο κίνητρο να γεννηθούν νέες επιχειρήσεις ή να συγχωνευτούν επιχειρήσεις ώστε να αναπτυχθεί η οικονομία περισσότερο,

5. 20 ημέρες μετά (20 Ιανουαρίου 2014) την εφαρμογή του νόμου ανακοινώθηκαν οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., (ΠΟΛ. 1023/20.1.2014 «Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο του Ν.4223/2013) αφήνοντας κενά για τις ενέργειες που υπήρξαν στο διάστημα των 20 ημερών,
6. Το σύστημα από ότι φαίνεται είναι προσωρινό αφού σύμφωνα με τα λόγια του Υφυπουργού Οικονομικών Γιώργου Μαυραγάνη από 1/1/2015 έρχεται νέο νομοσχέδιο όπου η εφαρμογή του θα είναι υποχρεωτική από όλους και θα καταργεί ρητά τον Κ.Φ.Α.Σ. Την Τετάρτη 19/11/2014 εισήχθηκε στην ολομέλεια το νομοσχέδιο «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις» (<http://www.gsevee.gr/deltiatupou/457-2014-10-30-12-16-37>)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ποινολόγιο μη εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ.

(Ο παρόν Κώδικας τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις).

Ο Κώδικας ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Εισάγει νέους και σύγχρονους τρόπους προσδιορισμού του φόρου, επαναξιολογεί τα προνόμια του Δημοσίου και επιδιώκει να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας παρακολουθεί τις καλύτερες διεθνείς πρακτικές, είναι απλοποιημένος και εύληπτος και διευκολύνει τους φορολογούμενους στη συνεργασία τους με τη διοίκηση. Περιλαμβάνει διατάξεις για την καθολική απόδοση ΑΦΜ, τη χορήγηση φορολογικής ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής, τις περιπτώσεις άρσης και διατήρησης του απορρήτου για την αποτελεσματικότερη λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής διοίκησης, περιγράφει τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και αναφέρεται σε γενικές και ειδικότερες διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής. Επίσης, ορίζει τη διαδικασία είσπραξης των φόρων και τη δυνατότητα του πολίτη να εντάσσεται σε προγράμματα ρύθμισης υπό προϋποθέσεις, εγκαθιστά μέτρα διασφάλισης υπέρ του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων καθώς και για τις διαδικασίες αναγκαστικής εκτέλεσης, προβλέπει τόκους και πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων και εκπρόθεσμης καταβολής φόρων ή και δηλώσεων. Τέλος, εντάσσεται πλέον στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με ορισμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και εξορθολογίζεται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών.

Για τους σκοπούς της παρούσας εργασίας αναφέρουμε ένα μέρος των προστίμων ειδικότερα εκείνα που αφορούν την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων. Στο παράρτημα παραθέτουμε παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση αυτών.

4.1 Η τήρηση βιβλίων και στοιχείων

Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- a) Για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- b) Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- c) Έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Ο Γενικός Γραμματέας ορίζει με απόφαση του τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του άρθρου 13 Κ.Φ.Δ.

4.2 Αλληλέγγυα Ευθύνη

Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου, τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους, το Φ.Π.Α. και όλους τους επιρριπτόμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής:

- a) Αν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες από τη λήξη προθεσμίας απόδοσης φόρου και μετά.
- b) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μια από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης φόρου.

Αν κατά το χρόνο διάλυσης νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν έχουν εξοφληθεί όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή οντότητας, περιλαμβανομένων των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών με ποσοστό συμμετοχής πέντε τοις εκατό (5%) ευθύνονται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι του ποσού των αναληφθέντων κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου κατά τα τρία (3) τελευταία έτη προ της λύσης.

Ευθύνεται αλληλεγγύως με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την καταβολή του οφειλόμενου και μη εξοφληθέντος φόρου κατά τη λύση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας και κάθε πρόσωπο που υπήρξε μέτοχος ή εταίρος κεφαλαιουχικών εταιρειών αυτού με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα τρία (3) τελευταία έτη πριν τη λύση του μέχρι του ποσού των αναληφθέντων εντός της ως άνω τριετίας κερδών ή απολήψεων σε μετρητά ή σε είδος λόγω της ιδιότητας του μετόχου ή εταίρου και εφόσον η οφειλή αφορά την περίοδο, στην οποία το εν λόγω πρόσωπο ήταν μέτοχος ή εταίρος.

Οι νομικοί εκπρόσωποι των υπόχρεων σε ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων νομικών προσώπων και οντοτήτων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των τόκων και προστίμων που οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύναται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

(Οι παράγραφοι 3 & 4 άρθρου 50 του Κώδικα δεν ισχύουν για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες εισηγμένες στο ΧΑ.Α. ή αναγνωρισμένο χρηματιστήριο σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε).

4.3 Διαδικαστικές παραβάσεις

Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
- στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
- ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,
- η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα.

Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

- α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α΄,
- β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε άλλη παράβαση σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,
- γ) χίλια (1.000€) ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και
- δ) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500€) ευρώ για κάθε άλλη παράβαση, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση όταν συντρέχει η παράβαση της περίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 1.

(Σε περίπτωση υποτροπής της ίδιας παράβασης εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου).

4.4 Παραβάσεις Φοροδιαφυγής

Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή πλασματικές ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000€) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000€) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία φορολογία, τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000€) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000€) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

γ) η είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση μετά από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων,

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριθεί στα οικεία βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της

πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000€) ευρώ,

ζ) η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ποσού φόρου τουλάχιστον πέντε χιλιάδων (5.000€) ευρώ,

η) η απόκρυψη στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο ή συνθέτουν το αντικείμενο του ειδικού φόρου ακινήτων (ν. 3091/2002) με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή του ειδικού φόρου ακινήτων,

θ) η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή οποιουδήποτε άλλου φόρου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη θεωρείται η μη απόδοση για κάθε φορολογικό έτος ή κάθε φορολογική υπόθεση ποσού φόρου τουλάχιστον πέντε χιλιάδων (5.000€) ευρώ.

Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000€) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500€) ευρώ.

Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000€) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο. Πληροφορίες ή έγγραφα, τα οποία αφορούν ποινική διαδικασία, δεν χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση χωρίς προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ερευνά παραβάσεις του Κώδικα και άλλων νόμων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού χωρίς να θίγεται η εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

4.5 Φάκελος τεκμηρίωσης και πίνακας πληροφοριών

Πριν παρουσιάσουμε τα πρόστιμα που αφορούν τις περιπτώσεις μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, θα κάνουμε αναφορά στις έννοιες τους και στο ποιους αφορούν.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης είναι η αρχή της τήρησης ίσων αποστάσεων. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Υποχρεούνται επίσης να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Αποτελείται από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εκτός εάν:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000€) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος

εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5.000.000€) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000€) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5.000.000€) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

Σε περίπτωση μεταβολής των συνθηκών της αγοράς που επηρεάζουν την πληροφόρηση και τα δεδομένα που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, ο υπόχρεος οφείλει να ενημερώνει ή να επικαιροποιεί το Φάκελο Τεκμηρίωσης έως το τέλος του φορολογικού έτους, εντός του οποίου έλαβε χώρα η μεταβολή.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να καθορίζεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών, καθώς και να προβλέπεται απλοποιημένη διαδικασία για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις.

Τα πρόστιμα λοιπόν που επιβάλλονται είναι τα εξής:

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000€) ευρώ. Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο.

Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000€) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000€) ευρώ.

Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

4.6 Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής φόρου

Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, υπολογίζεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του φόρου που δεν καταβλήθηκε εμπρόθεσμα. Μετά την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής το παραπάνω πρόστιμο ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου. Μετά την πάροδο δύο (2) ετών ανέρχεται σε τριάντα τοις εκατό (30%) του φόρου. Το πρόστιμο των προηγούμενων εδαφίων υπολογίζεται και στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης με βάση το χρόνο, κατά τον οποίο έληγε η σχετική προθεσμία υποβολής.

Σε περίπτωση μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων εντός της νόμιμης προθεσμίας επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό φόρου που δεν αποδόθηκε.

4.7 Ειδική διοικητική διαδικασία

Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν. Στη συνέχεια η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υ.Ε.Ε. της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί. Με την άσκηση αυτή αναστέλλεται η καταβολή του ποσοστού πενήντα τοις εκατόν (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατόν (50%).

Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής. Η Υ.Ε.Ε. δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υ.Ε.Ε. εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Αν η Υ.Ε.Ε. το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υ.Ε.Ε. ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υ.Ε.Ε. και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που

υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υ.Ε.Ε. οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υ.Ε.Ε.. Η Φορολογική Διοίκηση όμως δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υ.Ε.Ε.

Κατά της απόφασης της Υ.Ε.Ε. ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς την έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη. Ο Γενικός Γραμματέας μπορεί να εκδίδει αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή των ανωτέρω και καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υ.Ε.Ε. την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Φορολογικός έλεγχος διαπίστωσης εφαρμογής του Κώδικα

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μέρος της φορολογικής διαδικασίας και περιλαμβάνει το σύνολο ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί:

- ❖ Αν εφαρμόζονται σωστά οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.
- ❖ Αν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης
- ❖ Αν οι δηλώσεις υποβλήθηκαν σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και αν συμφωνούν με τα δεδομένα βιβλίων και στοιχείων
- ❖ Αν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία
- ❖ Αν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνέπεια των οποίων δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές ή απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων
- ❖ Τον καθορισμό των εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων.

5.1 Επίδραση ελέγχου στη συμμόρφωση του Κώδικα

Ένας παράγοντας που μπορεί να συμβάλλει στην πραγματοποίηση σκοπού του Κώδικα (Κ.Φ.Α.Σ.) είναι η αίσθηση του υπόχρεου ότι μια ενέργεια μη τήρησης ή μη σωστής τήρησης μπορεί να εντοπιστεί. Αυτό σημαίνει ότι όσο μεγαλώνει η πιθανότητα να διαπιστωθεί από μέρους των αρχών ότι ένα νομικό πρόσωπο ή οντότητα δεν έχει δηλώσει τα σωστά παραστατικά, τόσο μειώνεται η πιθανότητα τελικά να το πράξει. Καθίστανται αυτονόητο ότι οι φορολογικοί έλεγχοι, στο μέτρο που είναι το βασικό εργαλείο εξεύρεσης και διακρίβωσης της φορολογητέας ύλης, μπορούν να συμβάλλουν στην επαύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης και κατ' επέκταση στη μείωση της φορολογικής παραβατικότητας.

Η θετική επενέργεια του φορολογικού ελέγχου στη φορολογική συμμόρφωση δεν περιορίζεται μόνο στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την εξ αυτού δημιουργούμενη πεποίθηση ότι δεν μπορούν να φοροδιαφεύγουν. Η ποιότητα της αντιμετώπισης των φορολογουμένων από τα φορολογικά όργανα μαζί με τις υποθέσεις τους, επηρεάζει την αντίληψη που έχουν οι τελευταίοι για τη διαδικασία και κατ' επέκταση την συμμόρφωση τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Έτσι αν οι φορολογούμενοι αντιμετωπίζονται δίκαια, υπεύθυνα κατά το δυνατόν ομοιόμορφα σε σχέση με άλλους υπόχρεους με τους οποίους ανήκουν στην ίδια ομάδα εισοδήματος ή στην ίδια ομάδα επαγγέλματος, η εμπιστοσύνη τους προς την φορολογική αρχή και το φορολογικό σύστημα πιθανότατα θα αυξηθεί.

Αντίθετα, αν αντιμετωπίζονται εξ' αρχής ως υποτελείς μέσα σε μια εξουσιαστική σχέση, είναι φυσικό ότι η όποια εμπιστοσύνη έχει αναπτυχθεί έναντι της φορολογικής αρχής θα διαρραγεί και οι φορολογούμενοι θα έχουν έναν ακόμη λόγο να μην εκπληρώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και άρα να φοροδιαφεύγουν. Αν αυτό μάλιστα συνδυαστεί με την υποψία ότι τα φορολογικά βάρη κατανέμονται ανισομερώς, τότε μειώνεται η προθυμία του φορολογούμενου να συμμετέχει στην φορολογική διαδικασία, καθώς εξανεμίζεται το

αίσθημα υποχρέωσης να καταβάλλει το μέρος των φορολογικών υποχρεώσεων που του αναλογεί.

Συνεπώς, ο χειρισμός της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας από μέρους της φορολογικής διοίκησης, που αφορά τόσο τον τρόπο διεξαγωγής της αυτόν καθ' αυτόν, αλλά και της ορθότητας των καταλογιστικών πράξεων που ακολουθούν όσο κυρίως και στο προσανατολισμό που δίνει η εκάστοτε εφαρμοζόμενη φορολογική πολιτική στο φορολογικό έλεγχο, δηλαδή αν αυτός θα έχει πρωτίστως δημοσιονομικό, τιμωρητικό ή εκπαιδευτικό χαρακτήρα, αν θα αντιμετωπίζει τους φορολογούμενους ως πελάτες ή ως υποτελείς διοικούμενους ή ακόμη και ως φοροφυγάδες, προσδιορίζει σε μεγάλο βαθμό τη φύση της σχέσης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής διοίκησης. Οι χειρισμοί αυτοί επιδρούν σημαντικά στο ψυχολογικό υπόβαθρο της σχέσης μεταξύ κράτους και φορολογικού κοινού και προδιαγράφουν τη στάση του συνόλου των φορολογουμένων απέναντι στο φορολογικό σύστημα. Αν ο φορολογικός έλεγχος καταγραφεί όχι ως μια δίκαιη, διαφανής και φιλική διαδικασία μεταξύ δύο μερών που σέβονται το ένα το άλλο, αλλά ως μηχανισμός καταστολής και πηγή ανισοτήτων, είναι αυτονόητο ότι οι φορολογούμενοι θα αντιδράσουν και θα προσπαθήσουν αφενός να αντισταθούν νόμιμα ή παράνομα στις ελεγκτικές μεθόδους και αφετέρου να αποκρύψουν φορολογητέα ύλη. Η απώλεια των φορολογικών εσόδων που θα προκαλέσει η στάση αυτή θα εξαναγκάσει το κράτος σε ακόμη σκληρότερα ελεγκτικά μέτρα, αλλά και σε βαρύτερες φορολογικές ποινές. Αυτά όμως δεν αρκούν από μόνα τους για να επιτύχουν τη φορολογική συμμόρφωση, αν δεν υποστηρίζονται από ένα δίκαιο και ορθολογικό φορολογικό σύστημα. Αντίθετα μπορούν να επιτείνουν ένα φαύλο κύκλο τιμωρίας από το κράτος και αντίδρασης από τους υπόχρεους.

(Πανταζόπουλος, 2012, σελ. 43-47)

5.2 Τα είδη φορολογικού ελέγχου

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες. Από αυτές άλλες απαντώνται στα νομοθετικά κείμενα και άλλες χρησιμοποιούνται για λόγους συστηματικής κατάταξης. Ειδικότερα οι φορολογικοί έλεγχοι μπορεί να είναι απολογιστικοί ή προληπτικοί, τακτικοί ή έκτακτοι, οριστικοί, συμπληρωματικοί ή προσωρινοί, λεπτομερείς ή συνοπτικοί, συστηματικοί ή δειγματοληπτικοί. Ένας φορολογικός έλεγχος δεν αποκλείει μάλιστα να συνδυάζει περισσότερες από τις παραπάνω μορφές. Από τα είδη του φορολογικού ελέγχου πιο συνήθη στη φορολογική πρακτική είναι αυτά του τακτικού ελέγχου, του προσωρινού και του προληπτικού ελέγχου. Λίγα λόγια για τους ελέγχους:

Τακτικός: Αποβλέπει κατ' αρχήν στην επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από τις επιχειρήσεις. Σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών, ο τακτικός έλεγχος αποσκοπεί στην εξεύρεση φορολογητέας ύλης και στο προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τον ελεγχόμενο υποκείμενο του νόμου. Στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίσταται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, από πληροφορίες ή στοιχεία τρίτων καθώς και από την ανάλυση της συνολικής οικονομικής κατάστασης του ελεγχόμενου. Επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση, καθόσον τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφόρων φορών σε οποιαδήποτε φορολογία, συνεπάγεται τόσο απώλεια φορολογικών εσόδων για το

δημόσιο, όσο και αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση των φορολογουμένων προς τις επιχειρήσεις τους.

Προσωρινός: Η αδυναμία των φορολογικών ελεγκτικών οργάνων να πραγματοποιούν οριστικούς και λεπτομερείς ελέγχους σε όλους τους φορολογούμενους για τους οποίους υπάρχουν υπόνοιες φοροδιαφυγής, αλλά και η ανάγκη ταχείας είσπραξης πρόσθετων φόρων και προστίμων οδήγησε στην καθιέρωση του προσωρινού ελέγχου. Ο έλεγχος λοιπόν αυτός διενεργείται για τον προσδιορισμό ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων για ολόκληρη ή μέρος της διαχειριστικής περιόδου που μπορεί να διενεργηθεί κατά την διάρκεια της ή μετά το τέλος της. Τα κύρια χαρακτηριστικά του είναι η διενέργεια του για συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους ή ορισμένο χρονικό διάστημα μιας διαχειριστικής περιόδου και συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα, με άμεση πρόσβαση στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και στις υποβληθείσες δηλώσεις της επιχείρησης, η ολοκλήρωση του σε σύντομο χρονικό διάστημα και ο καταλογισμός τυχόν διαφόρων φόρων με στόχο την άμεση είσπραξη αυτών από το δημόσιο, καθώς και η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών αξιοποιήσιμων από μελλοντικό τακτικό φορολογικό έλεγχο. Αφορά κυρίως επιχειρήσεις που δεν έχουν υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα ή υποβάλλουν πιστωτικές-μηδενικές που δεν δικαιολογούνται από το αντικείμενο εργασιών τους.

Προληπτικός: Διενεργείται κατά κύριο λόγο από το ΣΔΟΕ, έχει ως σκοπό τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. και την εξακρίβωση της ακρίβειας των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων κατά την στιγμή που εκτελούνται οι οικονομικές πράξεις. Ο έλεγχος αυτός είναι σύντομος, ουσιαστικός και έχει το χαρακτήρα αιφνιδιασμού. Ενεργεί αφενός κατασταλτικά, με τον ταχύτερο εντοπισμό παράνομων πράξεων, παραλείψεων και παρατυπιών, αφετέρου λόγω αυστηρότητας του λειτουργεί ως μέτρο γενικής πρόληψης για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτροπή της φοροδιαφυγής. Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά την διάρκεια διαχειριστικής περιόδου και έχει ως αντικείμενο την διακίνηση αγαθών, ενημέρωση βιβλίων, έλεγχος αποθεμάτων, έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τήρησης βιβλίων ή καταστάσεων παροχής ασφαλών πληροφοριών κ.λπ.

5.3 Η πρόσβαση της Διοίκησης στα βιβλία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή από τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Αν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωρηθεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και

οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών.

Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το αρμόδιο όργανο Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του ή στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων εκτός των ανωτέρω προσώπων από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή το φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

5.4 Πρόσβαση στις Εγκαταστάσεις Επιχειρήσεως

Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος φέρει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από το Γενικό Γραμματέα και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- 1ο. Αριθμός και ημερομηνία εντολής,
- 2ο. Ονοματεπώνυμο υπαλλήλου όπου έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- 3ο. Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση και αριθμός φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- 4ο. Τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο έλεγχος,
- 5ο. Τη διάρκεια του και
- 6ο. Τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος⁵, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. Ο οριζόμενος από την Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του.

Ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο έλεγχο και εκτός επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή του ελέγχου. Η είσοδος στη κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα. Η διάρκεια⁶ του προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να

5 Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός είναι εκείνος που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους στοιχείου. Συνήθως εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού ελέγχου.

6 Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με τον χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου, πλήρης ή μερικός, όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κ.λπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκειαιελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση από το όριο αυτό είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό έλεγχο.

Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.

Πως όμως γίνεται η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο;

Η Φορολογική Διοίκηση επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου ή εξαιρετικά με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα και δεν δημοσιοποιούνται.

5.5 Μέθοδοι Έμμεσου Προσδιορισμού Φορολογητέας Ύλης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

01. Της αρχής των αναλογιών,
02. Της ανάλυσης ρευστότητας φορολογούμενου,
03. Της καθαρής θέσης φορολογούμενου,
04. Της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
05. Του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά

Με αυτές τις τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. (Ο Γενικός Γραμματέας με απόφαση του καθορίζει το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών που αναφέρονται παραπάνω, τον τρόπο εφαρμογής καθώς και κάθε θέμα σχετικό του άρθρου 27 του Κώδικα).

5.6 Αποτελέσματα Φορολογικού Ελέγχου

Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά και να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον

προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Η Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατώμενα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. (Οι διαδικασίες εφαρμογής αυτού καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.)

Ως προς την αμοιβαία διοικητική συνδρομή⁷ και τους ταυτόχρονους φορολογικούς ελέγχους εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1-25 του Ν.4170/2013 (Α'163), που ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία την Οδηγία του Συμβουλίου 2011/16/ΕΚ

5.7 Ο Προσδιορισμός Φόρου Μετά τον Έλεγχο

Μετά τις διενέργειες του ελέγχου η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσδιορισμό του φόρου ανάλογα με τα αποτελέσματα που υπήρχαν στον έλεγχο. «Πράξη προσδιορισμού φόρου» είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μία ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρείται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώρηση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 30 του Κώδικα.

Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

5.7.1 Άμεσος Προσδιορισμός

Είναι ο προσδιορισμός που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωση του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.

⁷ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/16564>

5.7.2 Διοικητικός Προσδιορισμός

Στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Η πράξη αυτή εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός.

5.7.3 Εκτιμώμενος Προσδιορισμός

Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωση του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεση της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογούμενου, την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα. Εάν μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.

5.7.4 Διορθωτικός Προσδιορισμός

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

5.7.5 Προληπτικός Προσδιορισμός

Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδίδει πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλά πριν την ημερομηνία υποβολής της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης, προκειμένου να διασφαλίσει την άμεση είσπραξη του φόρου, εφόσον υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, ιδίως μέσω της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε άλλο πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή, κατά παρέκκλιση του άρθρου 63 του Κώδικα, ο φορολογούμενος δύναται να προσφύγει κατά της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου απευθείας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου

αμφισβητώντας τη συνδρομή των περιστάσεων που δικαιολογούν την έκδοση της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Ο φορολογούμενος είτε καταβάλλει εφάπαξ τη φορολογική οφειλή που ορίζεται από τον προληπτικό προσδιορισμό φόρου, είτε εξασφαλίζει την καταβολή αυτής, παρέχοντας εγγύηση ή αποδεχόμενος την εγγραφή βάρους επί της περιουσίας του υπέρ της Φορολογικής Διοίκησης για το συνολικό ποσό της φορολογικής οφειλής. Η εγγύηση και η εγγραφή βάρους διατηρούνται μέχρι την πλήρη εξόφληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο προληπτικός προσδιορισμός φόρου ακολουθείται από διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός ενός (1) έτους μετά την ημερομηνία έκδοσης της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

5.8 Η Κοινοποίηση Προσδιορισμού Φόρου

Κατά τα άρθρα 32, 33, 34 & 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου,
- η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου. (Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.)

5.9 Φορολογικό Πιστοποιητικό

Οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Α.Ε., Ε.Π.Ε., καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών

τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του Ν.3693/2008. Στις Α.Ε. και στις Ε.Π.Ε. για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000€ έως 40.000€, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κ.Φ.Δ..

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000€ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Συμπεράσματα

Το περιεχόμενο του Κώδικα είναι το αποτέλεσμα ενός μεγάλου ταξιδιού που επιταχύνθηκε από την κρίση, ενώ τα προβλήματα υπήρχαν από πολύ πριν. Σε όλους είναι γνωστό η τοπική ιδιομορφία που είχε ο Κ.Β.Σ. και ταλαιπωρούσε πολλές επιχειρήσεις αλλά και λογιστές για πολλά χρόνια. Όταν το 2010 η χώρα υπέγραψε το μνημόνιο, οι επόπτες των δανειστών της χώρας μας αντιλήφθηκαν ότι είχαμε δημιουργήσει λογιστικούς και φορολογικούς κανόνες τήρησης βιβλίων όπου ήταν παγκοσμίως μοναδικοί και εμπόδιζαν τη λειτουργία όλης της οικονομίας.

Το κράτος ανέλαβε την υποχρέωση κατάργησης του Κ.Β.Σ. και στις 27/4/2011 συστήθηκε επιτροπή, τον Οκτώβριο του ίδιου έτους παρέδωσε πόρισμα (το οποίο δε δημοσιεύθηκε ποτέ) που κατέληγε στο συμπέρασμα ότι με κάποιες διορθώσεις ο Κ.Β.Σ. ήταν καλώς καμωμένος. Μετά από τις «διαπραγματεύσεις» ψηφίστηκε ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που ισχύει από 1/1/2013 και είναι στην ουσία μια light version του αρχικού νομοθετήματος, το οποίο είναι εντελώς αντίθετο από τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο της νέας ρύθμισης «ο Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίστανται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».

Βασικός σκοπός ήταν να γίνει ευκολότερη και πιο απλή η λειτουργία των επιχειρήσεων ώστε να επέλθει η οικονομική ανάπτυξη που στόχευαν. Με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ρυθμίστηκαν μεν θέματα που αφορούν σε μεγάλο βαθμό την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών και τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας στις συνθήκες του νέου οικονομικού και τεχνολογικού περιβάλλοντος ταυτόχρονα όμως προκύπτουν και διάφορα θέματα τα οποία χρήζουν επανεξέτασης και αναφέρθηκαν στο Κεφάλαιο 3 ως μειονεκτήματα.

Επειδή η έκταση των ρυθμίσεων που εισάγει ο νέος νόμος αλλάζει τον τρόπο λειτουργίας της πλειοψηφίας των επιχειρήσεων και τροποποιεί δραστικά πρακτικές και νοοτροπίες δεκαετιών, θα πρέπει να αντιμετωπισθεί το θέμα της εφαρμογής ώστε να επιτευχθούν οι αρχικοί στόχοι. Υπάρχει μια ανάγκη διευκρινίσεων και οδηγιών ώστε να γίνουν κατανοητά από τις επιχειρήσεις, την Διοίκηση, τα ελεγκτικά όργανα και τους λογιστές το πνεύμα και οι προβλέψεις του νόμου. Κατά την πρακτική προηγούμενων από πλευράς φορολογικής διοίκησης κρατών, θα μπορούσαν να εκδίδονται κατευθυντήριες οδηγίες ανά κλάδο δραστηριότητας, κατά βάση για μικρές επιχειρήσεις, με προαιρετικό χαρακτήρα για τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης, εξασφαλίζοντας τη δυνατότητα διενέργειας φορολογικών ελέγχων.

Στόχος πρέπει πάντα να είναι η όσο το δυνατόν πληρέστερη εφαρμογή του εκσυγχρονισμένου πλαισίου τήρησης των λογιστικών βιβλίων και των νέων λογιστικών αρχών. Κατά συνέπεια πρέπει να εξεταστεί όλο το προηγούμενο θεσμικό πλαίσιο και να καταργηθεί, όταν καλύπτεται από τον νέο νόμο, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν αντίθετες προβλέψεις και φιλοσοφία, παρότι ο νέος νόμος προβλέπει σε εκτεταμένες καταργήσεις διατάξεων. Θα πρέπει να υπάρχει συνολική επόπτευση της εφαρμογής, ώστε να αποφευχθούν αντικρουόμενες οδηγίες

Τέλος να αναφέρουμε πως για τους λόγους που είπαμε προηγουμένως αποφασίστηκε σύμφωνα με τον κ. Μαυραγάνη πως από 1/1/2015 ο Κ.Φ.Α.Σ. θα καταργηθεί και στη θέση θα έρθει νέος ακόμα πιο απλοποιημένος νόμος ο οποίος θα δώσει την ευκαιρία, αφενός **στις επιχειρήσεις να λειτουργήσουν σε ένα πιο απλοποιημένο περιβάλλον κανόνων** και αφετέρου **στους ελεγκτές και στους λογιστές να έχουν τη δυνατότητα να καταφεύγουν σε ένα ενιαίο κείμενο που θα περιέχει τους κανόνες για τα λογιστικά αρχεία, τα παραστατικά συναλλαγών και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.**

Δηλαδή, η κατάργηση του θεωρούν ότι είναι ένα θετικό βήμα προς την ορθή κατεύθυνση, αρκεί οι κανόνες να είναι ξεκάθαροι και να μην επακολουθήσουν πλήθος διατάξεων και αποφάσεων της διοίκησης όπως αυτές που αναφέρονται στον σημερινό ΚΦΑΣ καθώς και πλήθος άλλων διατάξεων που αναφέρονται στον προηγούμενο ΚΒΣ, γιατί αν ισχύσουν και όλες αυτές οι διατάξεις, επί της ουσίας το αποτέλεσμα θα είναι χειρότερο των διατάξεων που ισχύουν σήμερα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ-ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Εφαρμογή 1: «Τα αναγκαία έξοδα που γίνονται για την ίδρυση μιας Α.Ε. δεν μπορούν να καταχωρηθούν σε κάποια βιβλία, αφού ακόμα δεν υπάρχει επιχείρηση» Αιτιολογήστε τη διαφωνία ή την συμφωνία σας με την παραπάνω πρόταση.

Απάντηση: Η πρόταση είναι λανθασμένη, το άρθρο 3 παράγραφος 5 ορίζει ότι τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και ΟΠΟΙΑΣΔΗΠΟΤΕ επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύσταση τους ή την υποβολή της δήλωσης εργασιών, κατά περίπτωση.

Εφαρμογή 2: Πρατήριο χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων εκμεταλλεύεται παράλληλα και κάβα ποτών. Το 2012 πραγματοποίησε ως ακαθάριστα έσοδα 280.000€ και 170.000€ αντίστοιχα από κάθε κλάδο. Ποιας κατηγορίας βιβλία πρέπει να τηρήσει το 2013 και γιατί; Τα ίδια βιβλία χρειάζεται, αν τα προηγούμενα ποσά ήταν 940.000€ και 570.000€ αντίστοιχα;

Απάντηση: Σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 3α ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων τηρεί απλογραφικά βιβλία, επίσης αν διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του. Δηλαδή με τα ποσά της πρώτης περίπτωσης (280.000+170.000=450.000€) τηρεί απλογραφικά βιβλία και για τις δύο δραστηριότητες, ενώ στη δεύτερη περίπτωση (940.000+570.000=1.510.000€) τηρεί διπλογραφικά βιβλία και για τις δύο.

Εφαρμογή 3: Έστω τα δεδομένα πρώτης διαχειριστικής περιόδου με διάρκεια μικρότερη των 12 μηνών: Ατομική επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών με απλογραφικά βιβλία στις 6.2.2012 και μέχρι 31.12.2012 έστω ότι πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα: α) 1.485.000€ ή β) 1.320.000€. ποιάς κατηγορίας βιβλία πρέπει να τηρήσει το 2013 στις δύο αυτές περιπτώσεις;

Απάντηση: Σε περιπτώσεις μικρότερες των 12 μηνών ο προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων γίνεται με αναγωγή. Δεν γίνεται όμως αναγωγή σε έναρξη εργασιών για την τήρηση βιβλίου, επομένως και στις δύο περιπτώσεις για το 2013 θα τηρήσει απλογραφικά βιβλία.

Εφαρμογή 4: Είναι ηλεκτρονικό τιμολόγιο όταν λαμβάνεται μέσω ενός λογισμικού σε έντυπη μορφή ή όταν η έντυπη μορφή του αποστέλλεται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου;

Απάντηση: Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια με την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται για τα έντυπα τιμολόγια. 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).

Εφαρμογή 5: Σε ποια κατηγορία βιβλίων εντάσσεται ο υπόχρεος το 2013 που εισέπραξε για το 2012: α) 1.800.000€, στα οποία είναι ενσωματωμένος Φ.Π.Α. με συντελεστή 23% ή β) 1.850.000€, στα οποία είναι ενσωματωμένος Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%, γ) Η κατηγορία βιβλίων παραμένει η ίδια και στις δύο προηγούμενες εναλλακτικές ερωτήσεις, αν αντί του Φ.Π.Α. υπήρχε ίδιο ποσό από τόκους γραμματίων εισπρακτέων;

Απάντηση: α) πρέπει να αποφορολογηθεί το ποσό για να φανεί ποια κατηγορία θα τηρήσει, δηλαδή $1.800.000/1,23=1.463.414\text{€}$ επομένως θα τηρήσει απλογραφικά βιβλία.

β) και εδώ πρέπει να γίνει αποφορολόγηση, $1.850.000/1,23=1.504.065\text{€}$ επομένως θα τηρήσει διπλογραφικά βιβλία.

γ) Αν το ποσό αυτό περιλαμβάνει τόκους γραμματίων αντί Φ.Π.Α. η κατηγορία βιβλίων θα είναι διπλογραφικά και για τις δύο περιπτώσεις.

Ερώτηση 1: Γυμναστής, κατ οίκον (χωρίς δικό του χώρο εκγύμνασης, personal trainer), ο οποίος απλά γυμνάζει ιδιώτες και είναι ατομική επιχείρηση, χωρίς να απασχολεί προσωπικό, θεωρείται και φορολογείται ως ελεύθεριο επάγγελμα, ή ως εμπορική επιχείρηση; Κατά συνέπεια, αναλόγως προς τα ανωτέρω, ποια θα είναι τα στοιχεία που θα πρέπει να εκδίδει σύμφωνα με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ.;

Απάντηση: Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ισχύουν από 1/1/2013 (Ν. 4093/2013) όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (πρώην καλούμενοι επιτηδευματίες) υποχρεούνται να εκδίδουν: (α) Για υπηρεσίες που παρέχουν προς άλλους υπόχρεους συναλλαγών, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (αθεώρητο), (β) Για υπηρεσίες που παρέχουν προς ιδιώτες, απόδειξη λιανικών συναλλαγών. Όσον αφορά την απόδειξη συναλλαγών εκδίδεται κατά κανόνα με χρήση Φ.Τ.Μ. ή μηχανογραφικά, με χρήση μηχανισμού σήμανσης των στοιχείων.

Κατ' εξαίρεση μπορούν:

A. Οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στο άρθρο 48 του ΚΦΕ, να εκδίδουν χειρόγραφες θεωρημένες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.

B. Οι υπόχρεοι τήρησης της θεωρημένης κατάστασης ασφαλών συναλλαγών, να εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.

Στους υπόχρεους παροχής ασφαλών πληροφοριών εντάσσονται και τα γυμναστήρια. Ωστόσο δεν είναι υπόχρεος παροχής ασφαλών πληροφοριών ο γυμναστής ο οποίος παρέχει τις υπηρεσίες του στην οικία ή στον χώρο των πελατών του και όχι σε χώρο γυμναστηρίου.

Επιπρόσθετα ο γυμναστής δεν περιλαμβάνεται στα κατονομαζόμενα στο άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε. ελεύθερια επαγγέλματα και ως εκ τούτου το εισόδημα που αποκτά, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Με βάση τα παραπάνω και εφόσον δεν δοθούν ειδικές οδηγίες για το συγκεκριμένο επάγγελμα από τη Διοίκηση, θα πρέπει ο υπόχρεος να εκδίδει Τ.Π.Υ. αθεώρητο για υπηρεσίες προς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (πρώην αποκαλούμενους επιτηδευματίες) και απόδειξη λιανικών συναλλαγών με χρήση Φ.Τ.Μ. ή μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν.1809/1988 για τις υπηρεσίες του προς ιδιώτες.

Ερώτηση 2: Οι επιχειρήσεις με Βιβλία Γ' κατηγορίας με μηχανογράφηση τηρούν τα παρακάτω βιβλία θεωρημένα: 1.Ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών 2.Απογραφής και ισολογισμών; Αθεώρητα: 1.Γενικό καθολικό 2.Αναλυτικά καθολικά 3.Μητρώο παγίων 4.Κατάσταση λοιπών περιουσιακών στοιχείων 5.Συγκεντρωτικό ημερολόγιο 6.Λοιπά;

Απάντηση: Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία κατά την διπλογραφία (Γ' κατηγορία, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.), είναι υποχρεωμένες να προσκομίζουν προς θεώρηση τα παρακάτω, στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Φορολογίας τους:

1. Το Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών (όταν τα βιβλία της έδρας τηρούνται μηχανογραφικά)
2. Τα δεδομένα του Βιβλίου Αποθήκης, σε μηχανογραφική τήρηση, θα πρέπει να καταχωρίζονται σε οπτικούς δίσκους (CD-ROM), αν υφίσταται η σχετική υποχρέωση για την τήρηση του βιβλίου (άρθρο 8, του Κ.Β.Σ.).
3. Το Βιβλίο Απογραφών
4. Τις καταστάσεις ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων
5. Το Βιβλίο των Τεχνικών Προδιαγραφών (εφόσον υπάρχει υποχρέωση για την τήρησή του)
6. Όλα τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., εφόσον υπάρχει υποχρέωση για την τήρησή τους.

Σημειώνεται ότι τα Ημερολόγια και το Γενικό Καθολικό, σε μηχανογραφική τήρηση, τηρούνται αθεώρητα, αλλά και σε χειρόγραφη τήρηση, θεωρημένα είναι τα Ημερολόγια στα οποία καταχωρίζονται πρωτογενώς οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης (πχ, το Ημερολόγιο Ταμείου και το Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων, σε χειρόγραφη τήρηση είναι θεωρημένα, όχι όμως το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, στο οποίο στην ουσία μεταφέρονται δευτερογενώς οι πράξεις των δύο προηγούμενων ημερολογίων). Το Μητρώο Παγίων και τα Αναλυτικά Καθολικά, τηρούνται αθεώρητα σε κάθε περίπτωση. Επί μηχανογραφικής τήρησης, αθεώρητες είναι και οι καταστάσεις απογραφής, στις οποίες απεικονίζονται αναλυτικές αξίες γενικών λογαριασμών (πχ Καταστάσεις Πελατών, Κατάσταση Αποθεμάτων κατ αξία κ.λπ.). Στην ουσία πρόκειται για καταστάσεις, στις οποίες αναλύονται οι γενικοί λογαριασμοί όπως εμφανίζονται στο Βιβλίο Απογραφών (θεωρημένο).

Το Βιβλίο Αποθήκης είναι θεωρημένο, μόνο σε χειρόγραφη τήρηση.

Ερώτηση 3: Α.Ε. ασχολείται με πωλήσεις του κυκλώματος της "κατ οίκον επίδειξης" απασχολεί εκατοντάδες περιστασιακά απασχολούμενους ιδιώτες τους οποίους αμείβει με ΑΕΔ (ΠΟΛ1190/2010). Οι ιδιώτες είναι στην πλειονότητα τους μισθωτοί σε κάποια εταιρεία κ συμπληρώνουν το εισόδημα τους, το οποίο εισόδημα των ΑΕΔ είναι κάτω των 10000 ετησίως. Θα ήθελα την γνώμη σας: Η ΠΟΛ θεωρεί περιστασιακά απασχολούμενους όσους έχουν έως 10000 ευρώ εισόδημα από περιστασιακή απασχόληση...μετά την εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ισχύει το όριο των 10000 ευρώ ή αυτοί όταν θα παίρνουν τα 5000 ευρώ θα είναι υπόχρεοι σε έναρξη κλπ;

Απάντηση: Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 23 του Ν.4110/2013 «δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά». Παρόλο που επί της ουσίας η εν λόγω διάταξη δεν διαφέρει από την αντίστοιχη του παλιού Κ.Β.Σ., στις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 ορίζεται ότι : «1. 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». Κατά συνέπεια τα ειδικά για την περίπτωση που αναφέρετε όρια κλπ. Τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1190/2010 παύουν να ισχύουν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ, την 1/1/2013. Προκειμένου να εξακολουθήσουν να είναι σε ισχύ οι ειδικές ρυθμίσεις της ΠΟΛ.1190/2010 είναι απαραίτητη η έκδοση νέας εγκυκλίου – Υ.Α. που τουλάχιστον θα ανακοινώνει την επαναφορά σε ισχύ της παραπάνω ΠΟΛ. Συνεπώς, ισχύει το όριο των 5.000 ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Εφαρμογή 1: Επιχείρηση στη χρήση 2014 δεν εξέδωσε 20 αποδείξεις λιανικής πώλησης μικρής αξίας. Τι πρόστιμο θα επιβληθεί αν τηρεί α) απλογραφικά και β) διπλογραφικά βιβλία;

Απάντηση:

1. 20 αποδείξεις * 1.000€ = 20.000€
2. 20 αποδείξεις * 2.500€ = 50.000€

Εφαρμογή 2: Η ίδια επιχείρηση εντός της 5ετίας για την ίδια παράβαση δεν εξέδωσε 20 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τι πρόστιμο θα επιβληθεί;

Απάντηση:

- Τηρώντας απλογραφικά βιβλία: 20 αποδείξεις * 2.000€ = 40.000€
- Τηρώντας διπλογραφικά βιβλία: 20 αποδείξεις * 5.000€ = 100.000€.

Εφαρμογή 3: Έστω επιχείρηση έχει εκδώσει ανακριβή φορολογικά στοιχεία ύψους 6.000€, πόσο πρόστιμο θα της επιβληθεί;

Απάντηση: Παράβαση 6.000€ * 40% = 2.400€. Σύμφωνα όμως με το νόμο θα επιβληθεί πρόστιμο 2.500€, αφού το 2.400€ είναι μικρότερο του 2.500€.

Εφαρμογή 4: Έστω ότι το ποσό παράβασης της προηγούμενης εφαρμογής είναι 10.000€, τι πρόστιμο θα επιβληθεί;

Απάντηση: 10.000€ * 40% = 4.000€, επομένως θα επιβληθεί το πρόστιμο των 4.000€ διότι είναι μεγαλύτερο των 2.500€.

Εφαρμογή 5: Επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία δεν απέδωσε Φ.Π.Α. αξίας 10.000€ στις 20 Φεβρουαρίου 2014 και τον φόρο τον πληρώνει μετά από 50 ημέρες. Τι πρόστιμο θα πληρώσει;

Απάντηση:

- Σύμφωνα με το άρθρο 53 (τόκοι) έχουμε: 10.000€ * 8,76% * (2/12) = 146€
- Σύμφωνα με το άρθρο 54 (παραβάσεις) έχουμε: 2.500€

Άρα το σύνολο του προστίμου που της επιβάλλεται είναι 2.646€

Εφαρμογή 6: Επιχείρηση εξέδωσε πλαστά 4 τιμολόγια αξίας 5.000€, 150€, 750€ και 1.500€. Τι πρόστιμο θα της επιβληθεί;

Απάντηση: Στη περίπτωση πλαστών στοιχείων το πρόστιμο επιβάλλεται με ποσοστό 100%, επομένως το πρόστιμο θα είναι 5.000€ + 1.500€ + 750€ + 150€ = 7.400€

Παράδειγμα 1: Επιχείρηση έκδωσε 10.000€ εικονικό τιμολόγιο, καταχώρησε στα βιβλία της 5.000€ έξοδα τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί στοιχείο, πραγματοποιήθηκε συναλλαγή αξίας 7.000€ όμως έλαβε στοιχείο αξίας 10.000€, καταχωρήθηκαν αγορές 2.000€ τις οποίες όμως δεν υπάρχει προσδιορισμός εικονικότητας

και πραγματοποίησε έξοδα αξίας 300€ με έκδοση τιμολογίου και τα καταχώρησε στα βιβλία της. Θα επιβληθεί πρόστιμο στην επιχείρηση και αν ναι με τι ποσό;

Απάντηση: Έχουμε τα εξής:

- Έκδοση εικονικού τιμολογίου: $10.000 * 50\% = 5.000€$
- Έξοδα μη πραγματοποιηθέντα: $5.000€ * 50\% = 2.500€$
- Λήψη μερικής εικονικότητας στοιχείου: $(10.000€ - 7.000€) * 25\% = 750€$
- Μη προσδιορισμός εικονικότητας: $2.000€ * 25\% = 500€$

Το πρόστιμο που θα της επιβληθεί θα είναι 8.750€

Παράδειγμα 2: Έστω επαγγελματίας (υδραυλικός) με απλογραφικά βιβλία (B' κατηγορίας) για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 31/3/2014 οφείλει ποσό Φ.Π.Α. ύψους 350€. Ο φορολογούμενος έπρεπε να υποβάλλει την δήλωση του στις 20/4/2014, δυστυχώς όμως την υποβάλλει στις 20/7/2014. Θα του επιβληθούν πρόστιμα και προσαυξήσεις;

Απάντηση:

- Άρθρο 54 τήρηση απλογραφικών: 1.000€
- Άρθρο 57 εκπρόθεσμη καταβολή: $350€ * 10\% = 35€$
- Άρθρο 53 τόκοι καθυστέρησης: $350€ * 8,76\% * (3/12) = 8,16€$

Συνολικό ποσό που θα αποδοθεί 1.393,16€

Παράδειγμα 3: Έστω επιχείρηση Νομικού προσώπου η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, οφείλει ποσό Φ.Π.Α. ύψους 1.800€. Το αποδίδει με 14 μήνες καθυστέρηση. Θα πληρώσει πρόστιμα και προσαυξήσεις;

Απάντηση:

- Άρθρο 53 τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής: $1.800€ * 8,76\% * (14/12) = 174€$
- Άρθρο 54 τήρηση διπλογραφικών βιβλίων: 2500€
- Άρθρο 57 εκπρόθεσμη καταβολή πέραν του έτους: $1.800€ * 20\% = 360€$
- Συνολικό ποσό που θα αποδοθεί: 4.807€

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α**ΠΙΝΑΚΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ**

Στον πίνακα αναφέρονται τα πρόστιμα Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Β.Σ. που αφορούν μέχρι 31/12/2013, από 1/1/2014 και εφεξής:

Συνοπτικός πίνακας επιβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για παραβάσεις που διαπράττονται από 26.7.2013		
	Από 26.7.2013 μέχρι 31/12/2013	Από 1/1/2014 και εφεξής
Η έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας > 5.000€	40% (της αξίας συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφθηκε) με ελάχιστο όριο προστίμου 2.500€	
Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείου αποκρυβείσας αξίας < 5.000€	Αυτοτελείς παραβάσεις άρθρου 5 παρ. 8 α' & γ' Ν.2523/1997	Εφαρμογή του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων: -ως προς την αξία ή όταν έχει σφραγιστεί ή θεωρηθεί με μη νόμιμο τρόπο, σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση	100% της αξίας του στοιχείου	
	100% της αξίας του στοιχείου	Εφαρμογή άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία)	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο), όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη, όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη	50% (της αξίας του στοιχείου)	
	100% (της αξίας του στοιχείου)	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς την αξία) με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	50% ⁽¹⁾ ή 25% ⁽²⁾	
	15% (της αξίας του στοιχείου)	
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο) • όταν ο λήπτης δεν τελούσε σε καλή πίστη • με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους • σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν έχει αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους	25% (της αξίας του στοιχείου)	
	15% (της αξίας του στοιχείου)	
όταν ο λήπτης τελούσε σε καλή	0%	

Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

Επιβλέπων καθηγητής: Τριάρχης Δημήτριος

πίστη		
Εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αναγραφείσα συναλλαγή	500 € ανά στοιχείο (ανώτατο ύψος 50.000 € ανά φορολογικό έτος)	
Λοιπές παραβάσεις (πλην των προαναφερομένων)	εφαρμογή του άρθρου 5 (πλην §10) του Ν. 2523/1997	εφαρμογή του άρθρου 54 του νέου νόμου

(1) της αξίας του στοιχείου ή για το μέρος της εικονικής αξίας

(2) της αξίας του στοιχείου, όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας

Συνοπτικός πίνακας περιορισμού (συμβιβασμού) και καταβολής προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, των προαναφερόμενων περιπτώσεων.			
Χρόνος Διάπραξης Παραβάσεων	Εφαρμοστέες Διατάξεις Παραβάσεων	Περιορισμός (Συμβιβασμός) Προστίμων	Καταβολή Προστίμων
Έως 31/5/2010	N.2523/1997 άρθρο 5 παρ. 10	Περιορισμός στο 1/3 (πρακτικό διοικητικής επίλυσης)	>1.200€ 30% ⁽¹⁾ 70% ⁽²⁾
	N.4174/2013 άρθρο 55 παρ. 2 (περ. α', β' & γ) & άρθρο 66	Δεν περιορίζονται (πρακτικό αποδοχής)	Εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. απόφαση Γενικού Γραμματέα εκκρεμείς υποθέσεις στα δικαστήρια Ν.2238/1994, άρθρο 74
Από 1/6/2010 έως 25/7/2013	N. 2523/1997 άρθρο 5 παρ. 10 ή	περιορισμός στο ½ (πρακτικό διοικητικής επίλυσης)	> 1.200 €: 30% ⁽¹⁾ 70% ⁽²⁾
	N. 4174/2013 άρθρο 55 παρ. 2 (περ. α', β' & γ') & άρθρο 66	δεν περιορίζονται (πρακτικό αποδοχής)	εκκρεμείς υποθέσεις στις Δ.Ο.Υ. απόφαση Γενικού Γραμματέα εκκρεμείς υποθέσεις στα δικαστήρια Ν. 2238/1994, άρθρο 74
από 26.07.2013 έως 31.12.2013	N. 4174/2013 άρθρο 55§2 (περ. α', β' & γ')	δεν περιορίζονται	N. 2238/1994, άρθρο 74
από 01.01.2014	N. 4174/2013 άρθρο 55§2 (περ. α', β' & γ')	δεν περιορίζονται	Εφάπαξ καταβολή έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής

(1) Κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών

(2) Βεβαίωση και εφ' άπαξ καταβολή μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα, του επόμενου μήνα που διενεργείται το πρακτικό αποδοχής της διαφοράς ή ο δικαστικός συμβιβασμός

Συνοπτικός πίνακας περιορισμού (συμβιβασμού) και καταβολής προστίμων για παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997			
ΧΡΟΝΟΣ ΔΙΑΠΡΑΞΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ) ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ
έως 31.05.2010	Ν. 2523/1997 άρθρο 5 παρ. 8α', η'	περιορισμός στο 1/3 (πρακτικό διοικητικής επίλυσης)	< 1.200€: 100% ¹ > 1.200€: 30% ² 70% ³
από 01.06.2010 έως 31.12.2013	Ν. 2523/1997 άρθρο 5§8α', η'	περιορισμός στο (πρακτικό διοικητικής επίλυσης)	< 1.200€: 100% ¹ > 1.200€: 30% ² 70% ³
από 01.01.2014	Ν. 4174/2013 άρθρο 54	δεν περιορίζονται	Εφάπαξ καταβολή έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής

Εφάπαξ καταβολή

Κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών

Βεβαίωση και εφάπαξ καταβολή μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα, του επόμενου μήνα που διενεργείται το πρακτικό αποδοχής της διαφοράς ή ο δικαστικός συμβιβασμός

Συνοπτικός πίνακας περιορισμού (συμβιβασμού) και καταβολής προστίμων για λοιπές παραβάσεις			
ΧΡΟΝΟΣ ΔΙΑΠΡΑΞΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ (ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ) ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ
έως 31.12.2013	Ν. 2523/1997 άρθρο 5 (πλην παρ. 8, περ. α' & η' και παρ. 10)	περιορισμός στο 1/3 (πρακτικό διοικητικής επίλυσης)	20% ⁽¹⁾ 80% ⁽²⁾
από 01.01.2014	Ν. 4174/2013 άρθρο 54	δεν περιορίζονται	Εφάπαξ καταβολή έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής

Κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών

Βεβαίωση και εφάπαξ καταβολή μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα, του επόμενου μήνα που διενεργείται το πρακτικό αποδοχής της διαφοράς ή ο δικαστικός συμβιβασμός

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜΟΝ 4093

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1 - Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παρ. 1 και 4 του άρθρου 2 και των παρ. 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν 2238/1994 , κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια 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 οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρητικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3.

Άρθρο 2 - Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

2. Τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται

μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

4. Μηχανογραφικές καταστάσεις ή βεβαιώσεις, σε έγγραφη ή μαγνητική μορφή, οι οποίες εκδίδονται ή παράγονται από τράπεζες ή άλλους πιστωτικούς οργανισμούς και πιστοποιούν την πραγματοποίηση από αυτές εισπράξεων ή πληρωμών για λογαριασμό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ασφαλιστικών οργανισμών, επέχουν θέση παραστατικών εγγράφων των δοσοληπιών που αναφέρονται σε αυτές.

5. Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως «ηλεκτρονικό τιμολόγιο» νοείται το τιμολόγιο που περιέχει τις απαιτούμενες σύμφωνα με τον παρόντα νόμο πληροφορίες και το οποίο εκδίδεται και λαμβάνεται σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από τη χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξής τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητάς του με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Με τον όρο «αυθεντικότητα της προέλευσης» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο που απαιτείται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν έχει αλλοιωθεί.

Για την υλοποίηση των προαναφερομένων η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου, θεωρείται ότι διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΠΔ 150/2001 (ΦΕΚ Α' 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα ΕΚ ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτή την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν 1809/1988.

Στην περίπτωση που πλήθος τιμολογίων αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του ίδιου αποκτώντος αγαθά ή λήπτη υπηρεσιών, οι κοινές ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι

δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

Ειδικά, για συναλλαγές με ιδιώτες το αντίτυπο των φορολογικών στοιχείων ή παραστατικών που προορίζεται για τον πελάτη, μπορεί να μην αποστέλλεται σε χαρτί, εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τη λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Επί συνένωσης βιβλίου με στοιχείο το βιβλίο μπορεί να τηρείται σε περισσότερα του ενός αντίτυπα.

7. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων με εξαίρεση της αναλυτικής πληροφόρησης της παρ. 23 του άρθρου 4. Η παράταση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχει και όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων.

Άρθρο 3 - Εξαιρέσεις - Απαλλαγές

1. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον παρόντα νόμο.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.

2. Δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.

3. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παρ. αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σε πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, επί των υπόχρεων στην τήρηση πληροφοριών του άρθρου 4, καθώς και επί προσώπων που επιλέγουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη⁸.

4. Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις ή κλάδους που μετασχηματίστηκαν.

5. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή, πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, καταχωρούνται στα βιβλία των προσώπων αυτών μετά τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά περίπτωση.

Άρθρο 4 - Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παρ. 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παρ. 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'εξαιρέση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ 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 ΑΕ και ΕΠΕ του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 1.

⁸Όπως οι λέξεις «δέκα χιλιάδες (10.000)» στο πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 3 αντικαταστάθηκαν από τις λέξεις «πέντε χιλιάδες (5.000)» από το άρθρο 23 παρ. 2 του Ν 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23.1.2013) και οι λέξεις «ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη» στο τέλος του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 προστέθηκαν με το άρθρο 23 παρ. 2 του ως άνω νόμου, ισχύς από 1.1.2013, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 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 παρ. 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 (ΦΕΚ Α' 220) και 81/2005 (ΦΕΚ Α' 120), για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου αυτού.

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παρ. 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:

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 παρ. 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΠΔ 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 τριτοβαθμίου 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 παρ. 21 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

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

10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρ. 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκευή μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

10.2. 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 ΠΔ 1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα ΔΛΠ 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 (ΠΣΛΦΒ), που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 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 μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

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 παρ. 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του ΠΔ 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' και γ' της παρ. 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 παρ. 23 του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α) 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 ΦΠΑ. 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.

β) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

γ) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

δ) 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 (ΔΛΠ) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ 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 ΔΛΠ υποχρεούται:

A. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (ΠΣΛΦΒ).

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

α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).

β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).

γ) 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 ΠΣΛΦΒ και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, 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 παρ. 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:

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

β) 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 ΦΠΑ 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 παρ. 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 ΦΠΑ.

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 ΦΠΑ.

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 παρ. 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 υποπαρ. 10.2 της παρ. 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 ΦΠΑ 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 παρ. 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο ΦΠΑ 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 ΦΠΑ 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.

Άρθρο 5: Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Γενικά.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 5 (δελτίο αποστολής) του Κ.Φ.Α.Σ., παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως η παράγραφος αυτή τέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') και ισχύει από 1.1.2014, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Κατ' εξουσιοδότηση της προαναφερόμενης διάταξης, εκδόθηκε η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1286/31.12.2013, με την οποία ορίστηκαν οι κατάλληλες δικλίδες για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Με την απόφαση αυτή, καθιερώνεται δικαιολογητικό έγγραφο για την παρακολούθηση της αποστολής, παράδοσης, διακίνησης, παραλαβής των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, τα οποία διακινούνται με σκοπό, αποκλειστικά, την πώληση τους, απευθείας ή μέσω τρίτου.

Το έγγραφο αυτό μπορεί να φέρει τίτλο οποιαδήποτε ένδειξη επιθυμούν οι υπόχρεοι όπως «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Έγγραφο», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Δελτίο Αποστολής Αποθεμάτων», «Έγγραφο Αποστολής Αποθεμάτων» κ.λπ..

Αποθέματα, για την εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

Υπόχρεοι.

Υπόχρεοι σε έκδοση του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι:

- α) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.
- β) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).
- γ) Αγρότες που εντάσσονται, από 1.1.2014 στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Σημειώνεται ότι, οι αγρότες που από 1.1.2014, παραμένουν στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεν υποχρεούνται στην έκδοση του εγγράφου, για την παρακολούθηση (διακίνηση, παράδοση, αποστολή) των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων τους.

Περιπτώσεις έκδοσης.

Το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται από τα προαναφερόμενα πρόσωπα στις εξής περιπτώσεις:

α) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, ανεξάρτητα εάν γίνει φυσική διακίνηση ή όχι αυτών και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα κατά την παράδοση τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κατά περίπτωση.

β) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων:

- από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου (π.χ. αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ιδιώτης κ.λπ.) και εφόσον δεν έχει εκδοθεί άμεσα με την παραλαβή τους τίτλος κτήσης της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ή τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.

- από πρόσωπο που παρότι έχει υποχρέωση, αρνείται την έκδοση αυτού ή όταν κατά την παραλαβή τους δεν παραδίδεται είτε τιμολόγιο του προμηθευτή αυτών είτε αντίτυπο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Επισημαίνεται ότι, το εν λόγω έγγραφο εκδίδεται και κατά την παραλαβή επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών είτε από ιδιώτη, εφόσον δεν εκδίδεται άμεσα με την επιστροφή πιστωτικό τιμολόγιο ή απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση.

Ειδικές περιπτώσεις.

α) Το ανωτέρω έγγραφο παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται ακόμα και σε κάθε περίπτωση αποστολής, παράδοσης ή διακίνησης αποθεμάτων, από τον προμηθευτή – πωλητή αυτών, απ' ευθείας σε τρίτον, με εντολή του αγοραστή αυτών (τριγωνικές, τετραγωνικές κ.λπ. συναλλαγές).

Το έγγραφο της περίπτωσης αυτής, συντάσσεται από τον προμηθευτή – φυσικό αποστολέα συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον φυσικό παραλήπτη αυτών και παραδίδεται (το έγγραφο) στον εντολέα – αγοραστή. Η υποχρέωση έκδοσης του εγγράφου αυτού και από τον εντολέα – αγοραστή ή/και το φυσικό παραλήπτη των αποθεμάτων μπορεί να αναπληρωθεί από αντίγραφο του εγγράφου του φυσικού αποστολέα.

β) Το ανωτέρω έγγραφο παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, εκδίδεται και σε κάθε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη. Στο περιεχόμενο του κατά τα ανωτέρω εκδιδόμενου συνοδευτικού εγγράφου, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι». Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών συναλλαγών), είτε έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων μπορεί να εκδίδεται είτε νέο έγγραφο, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό έγγραφο.

γ) Στις περιπτώσεις που κατά την παραλαβή των μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων διαπιστώνονται πλεονάσματα ή ελλείμματα είτε εκδίδεται, από τον παραλήπτη αυτών, έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναγράφοντας την ποσότητα του πλεονάσματος ή του ελλείμματος, είτε στο αρχικό έγγραφο του προμηθευτή αναγράφονται το πλεόνασμα ή το έλλειμμα, κατά περίπτωση.

Περιεχόμενο.

Στο περιεχόμενο του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αναφέρονται τα δεδομένα του τιμολογίου των παραγράφων 9, 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., πλην της τιμής μονάδας, της αξίας και του Φ.Π.Α. των αποθεμάτων. Επισημαίνεται ότι, από τα δεδομένα της παραγράφου 9 του άρθρου 6, δεν αναγράφονται οι ενδείξεις του δευτέρου εδαφίου αυτής (απαλλαγή από Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Σημειώνεται ότι, σε σχέση με το δελτίο αποστολής στο έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων δεν αναγράφεται, μεταξύ άλλων, η ώρα παράδοσης ή αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, ο τόπος αποστολής και ο τόπος προορισμού κ.λπ.

Χρόνος έκδοσης.

Το ανωτέρω έγγραφο συντάσσεται, κατά το χρόνο της αποστολής ή της παραλαβής ή της διακίνησης των αποθεμάτων, όταν υφίσταται διακίνηση αυτών, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και του αγοραστή, πλην των ιδιωτών, των αποθεμάτων.

Έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή.

Το ανωτέρω έγγραφο, μπορεί να εκδίδεται σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλίδες διασφαλίζεται ότι, ο χρόνος σύνταξης αυτού είναι πριν από την έναρξη της διακίνησης των αποθεμάτων.

Για την έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων εφαρμόζονται αναλογικά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1004/4.1.2013 περί ηλεκτρονικού τιμολογίου.

Διευκρινίζεται ότι, η έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική μορφή) του εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων μπορεί να διενεργείται και μέσω παροχών ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

Επίσης, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων ως συνοδευτικό στοιχείο διακίνησης μπορεί να βρίσκεται, κατά τη διάρκεια της διακίνησης, σε οποιοδήποτε μέσο αποθήκευσης σε ηλεκτρονική μορφή (CD, USBstick, mobilephone κ.λπ.), με δυνατότητα ανάγνωσης στην περίπτωση που αυτό απαιτηθεί από το φορολογικό έλεγχο, ενώ στον αντισυμβαλλόμενο μπορεί να παραδίδεται, ομοίως, σε οποιαδήποτε ηλεκτρονική μορφή.

Περιπτώσεις που δεν εκδίδεται έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Από τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1286/31.12.2013, προκύπτει ότι δεν εκδίδεται το υπ'οψιν έγγραφο, σε κάθε άλλη περίπτωση, πλην της αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις, για τις οποίες δεν εκδίδεται, υποχρεωτικά, το υπ'οψιν έγγραφο:

- Διακίνηση αποθεμάτων για δοκιμή ή δειγματισμό.
- Διακίνηση αγαθών μεταξύ εγκαταστάσεων (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη).
- Διακίνηση δειγμάτων για δωρεάν διάθεση.
- Αποστολή αποθεμάτων σε τρίτο με σκοπό την επεξεργασία, συναρμολόγηση, επισκευή κ.λπ..
- Διακίνηση – αποστολή αποθεμάτων με σκοπό την φύλαξη, αποθήκευση.
- Διακίνηση αποθεμάτων για συμμετοχή και μόνο (όχι πώληση) σε έκθεση.
- Διακίνηση αγαθών με σκοπό την απόρριψη, καταστροφή αυτών.
- Διακίνηση παγίων, γενικώς.
- Διακίνηση χρησιδανειζόμενων ή εκμισθούμενων κινητών πραγμάτων.
- Αυτοπαραδόσεις αγαθών.
- Διακίνηση, αποστολή αγαθών από επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ψυγείων και αποθηκών.

Εξαιρέσεις – Λοιπές διευκρινίσεις.

1. Οι περιπτώσεις εξαιρέσεων – απαλλαγών από την έκδοση δελτίων αποστολής, εξακολουθούν να ισχύουν αναλόγως και μετά την 1.1.2014, και σχετικά με την υποχρέωση έκδοσης εγγράφου, επί αποστολής, παράδοσης, παραλαβής, διακίνησης αποθεμάτων, των οποίων εκκρεμεί η τιμολόγηση.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω περιπτώσεις εξαιρέσεων:

- Οι παραδόσεις αγαθών που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τα οποία διατίθενται μέσω δικτύου συνεχούς ροής, δηλαδή για τις παραδόσεις φυσικού αερίου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας, δεδομένου ότι, η παράδοση αυτών προκύπτει από τις μετρήσεις που διενεργούνται, μέσω των δικτύων αυτών, σε τακτά χρονικά διαστήματα (μήνα, τρίμηνο κ.λπ.).

- Οι διακινήσεις, από λιανοπωλητές, βιομηχανικών και βιοτεχνικών ειδών, που διαθέτουν τα εμπορεύματα τους αποκλειστικά τις κινητές λαϊκές αγορές, τα παζάρια και το πλανόδιο εμπόριο (πλανόδιοι πωλητές – κινητά καταστήματα), λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες των υπόψη συναλλαγών, υπό την προϋπόθεση να φέρουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία αγορών.

Επισημαίνεται ότι, για τις διακινήσεις αγροτικών προϊόντων, προς και από τις λαϊκές αγορές απαιτείται η έκδοση του υπόψη εγγράφου.

2. Στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται από παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αγαθά, είναι δυνατόν, για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, το έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων να εκδίδεται από τον παραλήπτη αυτών (έμπορο, συνεταιρισμό κ.λπ.), αντίγραφο του οποίου παραδίδεται στον παραγωγό.

Σημειώνεται ότι, εξακολουθούν να ισχύουν, αναλόγως, τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο Σ.682/52/ΠΟΛ.54/23.2.1987, αναφορικά με την διακίνηση αγοραζομένου γάλακτος από τυροκομικές – τυρεμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν οι αντισυμβαλλόμενοι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό ή ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α..

3. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης έκδοσης του δικαιολογητικού εγγράφου μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων Δελτίου Αποστολής, μέχρι εξαντλήσεως αυτών ενώ μπορεί, προαιρετικά, να εκδίδονται τα υπόψη έγγραφα και σε άλλες περιπτώσεις με σκοπό διαφορετικό της πώλησης. Επίσης, μπορεί να χρησιμοποιηθούν, τυχόν υφιστάμενα αποθέματα εντύπων συνενωμένων Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων, μέχρι εξαντλήσεως αυτών, για την αποστολή, παράδοση, διακίνηση τιμολογηθέντων αποθεμάτων.

Άρθρο 6: Τιμολόγηση Συναλλαγών

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 ή την παροχή υπηρεσιών. 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.

Εξαιρετικά για τις πωλήσεις αγροτικών προϊόντων από αντιπρόσωπο (παραγγελιοδόχο) για λογαριασμό παραγωγού φυσικού προσώπου (παραγγελέα), εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, το αργότερο μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους των συμβαλλομένων.

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' αμύχλη 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/EK 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 καθεστάτα 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, 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, βιομηχανοστασιών, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογίων, 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, αερίοφωτος, 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 εμπέλειας 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.

19. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση

Άρθρο 7: Απόδειξεις Λιανικών Συναλλαγών

(Το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. καταργείται από 1/1/2015 με την παρ. 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 51 του Ν.4223/2013)

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 δύναται να ανατίθενται σε τρίτο.

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

Άρθρο 8: Έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών

Κατάργηση έκδοσης εγγράφων μεταφοράς (φορτωτικών) – Έκδοση τιμολογίων και αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για τις μεταφορές αγαθών.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ287 Α') ορίζεται, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, ο μεταφορέας, το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας για τις μεταφορές αγαθών που διενεργεί, δεν απαιτείται να εκδίδει τα στοιχεία που προβλέπονταν στο καταργούμενο άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή φορτωτικές και κατάσταση αποστολής αγαθών, κατά περίπτωση. Επιπλέον, από 1.1.2014, δεν απαιτείται να τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπονταν από τις υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ.1273/1.12.1989 (ΦΕΚ 923 Β') και ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β') δεδομένου ότι, η υποχρέωση αυτή, ήταν σε συνάρτηση με τον χρόνο έκδοσης των φορτωτικών.

Επισημαίνεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 97 έως και 107 του Εμπορικού Νόμου, περί της υποχρέωσης έκδοσης του εγγράφου «αγωγιαστήριο», που συντάσσεται υπό μορφή επιστολής και παραδίδεται, για συμβάσεις μεταφοράς προσώπων ή πραγμάτων, από τον αποστολέα στον παραλήπτη αυτών, περιέχει δε τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του νόμου αυτού, δεν τίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

Οι ανωτέρω υπόχρεοι (μεταφορέας, μεταφορικό γραφείο, διαμεταφορέας), από 1.1.2014, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία, με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ., δηλαδή εκδίδουν τιμολόγια, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ. και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, προς ιδιώτες, με την ολοκλήρωση της παροχής ή με το απαιτητό της αμοιβής ή το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εφαρμοζομένων, αναλόγως, των διατάξεων των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., κατά περίπτωση. Σημειώνεται ότι, από τις ισχύουσες διατάξεις δεν απαγορεύεται η αναγραφή επιπλέον του υποχρεωτικού περιεχομένου στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, καθώς και η έκδοση αυτών σε περισσότερα, των δύο, αντίτυπα.

Για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές με εντολές άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, μπορεί να ακολουθείται αναλόγως η διαδικασία της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. για τις επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι, η διπλότυπη κατάσταση που προβλέπεται από την υπόψη διάταξη μπορεί να αναπληρωθεί από φωτοτυπία του ημερολογίου μεταφοράς που τυχόν εξακολουθεί να τηρείται και μετά την 1.1.2014, η οποία επισυνάπτεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο των επαναλαμβανόμενων παροχών.

Τυχόν αποθέματα φορτωτικών (τετραπλότυπων), μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι εξαντλήσεως αυτών, με περιεχόμενο αυτό που προβλέπεται για τα τιμολόγια π.χ. δεν απαιτείται να αναγράφεται ο τόπος προορισμού, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου κ.λπ. και εφόσον εξακολουθεί να εκδίδεται φορτωτική και μετά την 1.1.2014, τα αντίτυπα των φορτωτικών που πρέπει να διαφυλάσσονται είναι το τρίτο αντίτυπο «αποδεικτικό δαπάνης», που παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο αντίτυπο «στέλεχος».

Κατάργηση έκδοσης αποδείξεων δαπανών – Έκδοση τίτλου κτήσης για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα έκδοσης τιμολογίου.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α'), στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. προστέθηκε η φράση «ή την παροχή υπηρεσιών».

Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) του Κ.Φ.Α.Σ. αποδεικνύουν τις λήψεις υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την παροχή υπηρεσιών με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.. Επισημαίνεται ότι, για παρασχεθείσες υπηρεσίες έως και την 31.12.2013, τα ποσά των οποίων θα καταβληθούν από 1.1.2014 και εξής, οι τίτλοι κτήσης εκδίδονται με την καταβολή αυτών.

Σημειώνεται ότι, ως «τίτλος κτήσης», όπως είχε διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/4.1.2013 για την αγορά αγαθών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί, ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (λήψης υπηρεσιών), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα ανωτέρω απαιτούμενα δεδομένα.

Ενδεικτικές περιπτώσεις για τις οποίες εκδίδεται τίτλος κτήσης κατά τα ανωτέρω είναι η καταβολή αμοιβών σε περιστασιακά απασχολούμενους, εισηγητές σεμιναρίων και

συγγραφείς δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους, εφόσον δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών για άλλη δραστηριότητα κ.λπ.

Ειδικά, όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης τίτλου κτήσης κατά τα ανωτέρω, να συντάσσεται κατάσταση (μισθοδοσίας). Για τις λοιπές περιπτώσεις που προβλεπόταν, μέχρι 31.12.1013, η έκδοση απόδειξη δαπάνης π.χ. έξοδα κίνησης προσωπικού, επισκευές εντός εγγύησης κ.λπ. μπορεί, από 1.1.2014, να εκδίδεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό έγγραφο στο οποίο εμφανίζεται η καταβαλλόμενη δαπάνη.

Έκδοση φορολογικών στοιχείων για την αυτοπαράδοση αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Επιπλέον, με την υπουργική ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7475/07.11.86 (791 Β'), που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ορίζεται η έκδοση ειδικού στοιχείου για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών.

Συνεπώς, από 1.1.2014, η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου απόδειξης αυτοπαράδοσης, στις περιπτώσεις που απαιτείται, δεν προβλέπεται πλέον από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αλλά από την προαναφερόμενη υπουργική απόφαση. Επισημαίνεται ότι, για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών προς ιδιώτες μπορεί να ακολουθείται η υφιστάμενη διαδικασία έκδοσης του προαναφερόμενου στοιχείου από ιδιαίτερο τμήμα της φορολογικής ταμειακής μηχανής ενώ, γενικά, αντί της έκδοσης του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται τιμολόγιο και γι' αυτές τις οιονεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αναγράφοντας ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

Άρθρο 9: Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων

1. 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.

2. 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.

3. 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 (on-line) 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 (on-line) 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.

4. 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.

5. 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 χρησιμοποίησής 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.

6. 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.

Άρθρο 10: Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών

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 ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων 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 αξιογράφων, 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 τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

Άρθρο 11: Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής

1. Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του:

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

β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 3 του άρθρου 3.

Άρθρο 12: Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

Ο Υπουργός Οικονομικών εκδίδει τις αναγκαίες αποφάσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 1-11 και της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, καθώς και αποφάσεις για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας.

Άρθρο 13: Θέση σε ισχύ

Οι οδηγίες του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1/1/2013

Άρθρο 14: Μεταβατικές διατάξεις

1. 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.

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 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν την 1 η Ιανουαρίου 2015. Οι διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 8 παύουν να ισχύουν την 1η 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.»

2. α. Τα τρία πρώτα εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου 55 Ν. 4002/2011 (Α' 180) αντικαθίστανται ως εξής:

«21. Η τοποθέτηση και η λήξη θητείας των προϊσταμένων των κατωτέρω οργανικών μονάδων, επιπέδου Τμήματος, Υποδιεύθυνσης και Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών, διενεργείται χωρίς τη διαδικασία που προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 84, 85 και 86 του Υπαλληλικού Κώδικα (Ν. 3528/2007, Α' 26) και του άρθρου πέμπτου του Ν. 3839/2010 (Α' 51), με μόνη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για θητεία ενός έτους που μπορεί να ανανεώνεται μέχρι

δύο φορές ή να διακόπτεται πριν τη λήξη της, με όμοια απόφαση και κύριο κριτήριο την επίτευξη των ποιοτικών και ποσοτικών στόχων που τους έχουν τεθεί.

Οι υπάλληλοι που τοποθετούνται προϊστάμενοι σε αυτές τις οργανικές μονάδες πρέπει να διαθέτουν τα τυπικά προσόντα που προβλέπονται για τη θέση που καταλαμβάνουν, σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 84 του Υπαλληλικού Κώδικα, να μην έχει επιβληθεί σε βάρος τους οποιαδήποτε ποινή και να μην εκκρεμεί πειθαρχική δίωξη.

Με την απόφαση τοποθέτησης καθορίζονται ποσοτικοί και ποιοτικοί στόχοι για κάθε τρίμηνο της θητείας και για κάθε οργανική μονάδα, οι οποίοι ελέγχονται ανά τρίμηνο.»

β. Σε περίπτωση που οι αποφάσεις τοποθέτησης, που έχουν εκδοθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, καθορίζουν ποσοτικούς και ποιοτικούς στόχους σε ετήσια βάση, οι στόχοι αυτοί κατανέμονται αναλογικά σε κάθε τρίμηνο της θητείας.

γ. Στο τέλος του στοιχείου ε' του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 21 του άρθρου 55 του Ν. 4002/2011 (Α' 180) προστίθενται οι λέξεις: «και όσες άλλες Δ.Ο.Υ. διατηρούνται σε λειτουργία.»

δ. Το στοιχείο στ' του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 21 του άρθρου 55 του Ν. 4002/2011 καταργείται και το στοιχείο ζ' του ίδιου ως άνω εδαφίου αναριθμείται ως στοιχείο στ'.

ε. Στο τέλος της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του Ν. 3943/2011 (Α' 66) προστίθενται δύο εδάφια ως εξής:

«Οι ελεγκτές αξιολογούνται σε τριμηνιαία βάση στη βάση του αριθμού και του είδους των ελέγχων, καθώς και των επιτευχθέντων εσόδων. Αμέσως μετά την επιλογή των ελεγκτών συνάπτεται συμβόλαιο αποδοτικότητας, στο οποίο εξειδικεύονται οι συγκεκριμένοι στόχοι που οφείλουν να εκπληρώσουν.»

στ. Κατ' εξαίρεση, από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου και μέχρι 30 Ιουνίου 2013, οι θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους προκηρύσσονται και οι υποψήφιοι επιλέγονται από πίνακα που καταρτίζει η Ειδική Επιτροπή που προβλέπεται στην παράγραφο 16 του άρθρου 4 του Ν. 3943/2011 (Α' 66) μετά από συνέντευξη, προκειμένου η Επιτροπή να διαμορφώσει γνώμη για την προσωπικότητα και την ουσιαστική ικανότητα άσκησης των ειδικών καθηκόντων της θέσης. Για το χρονικό αυτό διάστημα, δεν απαιτείται η διενέργεια της προβλεπόμενης στο προηγούμενο εδάφιο συνέντευξης στην περίπτωση της επιλογής υπαλλήλων με τουλάχιστον διετή προηγούμενη εμπειρία σε ελεγκτικά καθήκοντα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

Αιτιολογική Έκθεση

Υποπαράγραφος Ε.1. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παρούσας υποπαραγράφου Ε.1. περιορίζονται σημαντικά οι ισχύουσες διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου που εξασφαλίζει την ομοιόμορφη για κάθε κατηγορία επιτηδευματιών εμφάνιση των συναλλαγών, προκειμένου να προκύπτουν τα δεδομένα και οι απαιτήσεις εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, στην άμεση και έμμεση φορολογία, με συγκεκριμένο, σαφή και απλό τρόπο.

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. 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. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010 (ν. 3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους. Ωστόσο, παρόλο που η εν λόγω φορολογική μεταρρύθμιση εισήγαγε σημαντικές καινοτομίες για τον ηλεκτρονικό έλεγχο και τη

διασφάλιση των συναλλαγών (άρθρο 20, ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων, διασταυρώσεις κλπ) και παρόλο που το ηλεκτρονικό περιβάλλον που διαμορφώνεται αναμένεται να εκσυγχρονίσει και να διασφαλίσει τις διαδικασίες, παράλληλα χρειάζεται να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών.

Οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφιστάμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις:

- επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
- ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις (Οδηγία για την τιμολόγηση).

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών 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.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ο σκοπός που εξυπηρετεί η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία, κατ' αρχήν, τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σε ευρώ. Επίσης ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις τα βιβλία και τα στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε ξένη γλώσσα.

Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζονται τα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία, που αφορούν συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου.

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ο τρόπος αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής, που μπορεί να είναι είτε σε χαρτί είτε σε ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα.

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, καθώς και οι προϋποθέσεις αυτής της συγχώνευσης ή συνένωσης.

Με την παράγραφο 7 ορίζονται οι διαδικασίες έκδοσης στοιχείων και τήρησης βιβλίων σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού.

Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι υποχρεώσεις των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι υποχρεώσεις ως προς την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Δημοσίου, ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου κ.λπ. και η έκταση εφαρμογής των διατάξεων αυτών στα εν λόγω πρόσωπα.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζονται τα πρόσωπα που δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζονται οι απαλλασσόμενοι από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 ορίζονται αντίστοιχα οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που προέρχονται από μετασχηματισμό και η καταχώριση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης στα βιβλία των προσώπων που αφορούν.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά και διπλογραφικά). Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Τα βιβλία αυτά, είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα, χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, επί μηχανογραφικής τήρησής τους.

Με την παράγραφο 8 ορίζεται υποχρέωση τήρησης των λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων και καθορίζεται το περιεχόμενο των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών.

Με την παράγραφο 9 ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και ορισμένων δαπανών στα ημερολόγια και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης (μία εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων.

Με την παράγραφο 10 ορίζεται η τήρηση από τον πιο πάνω υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, Μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων και Βιβλίου Απογραφών και καθορίζεται το περιεχόμενο των βιβλίων αυτών. Τα βιβλία αυτά ανεξάρτητα του τρόπου τήρησής τους (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

Με την παράγραφο 11 καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στον φάκελο αυτό αποθηκεύονται, ανά χρήση τα δεδομένα όλων των βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά και τα δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου. Η ρύθμιση αυτή κρίνεται απαραίτητη για τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ.

Με την παράγραφο 12 καθορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων που ορίζονται με τις προηγούμενες παραγράφους και συνδέεται ο χρόνος ενημέρωσης αυτών με την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος.

Με τις παραγράφους 13 και 14 ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές του καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Με την παράγραφο 15 ορίζονται τα διπλογραφικά βιβλία, που τηρούνται στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, καθώς και τα βιβλία που προαιρετικά τηρούνται στο υποκατάστημα

με εξηρητημένη λογιστική, χωρίς να ορίζεται η τήρηση διπλότυπης κατάστασης ποσοτικής καταχώρισης αποθεμάτων στο υποκατάστημα, αφού τα αποθέματά του καταχωρούνται διακεκριμένα στα βιβλία της έδρας και δεδομένα αυτά δίνονται άμεσα στον έλεγχο που γίνεται στο υποκατάστημα.

Με την παράγραφο 16 ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Τα βιβλία είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση τήρησης επιπλέον μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του.

Με τις παραγράφους 17, 18 και 19 ορίζεται το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων και ο χρόνος ενημέρωσής του. Με τις εν λόγω παραγράφους απλοποιείται η τήρηση του βιβλίου εσόδων – εξόδων και συνδέεται ο χρόνος ενημέρωσής του με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

Με την παράγραφο 20 ορίζεται το περιεχόμενο και η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών που τηρείται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί απλογραφικά βιβλία και θεσπίζεται η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, των αποθεμάτων που βρίσκονται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο, ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται.

Με την παράγραφο 21 ορίζεται ο τρόπος καταχώρισης των εσόδων και εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρισης (μια εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων.

Με την παράγραφο 22 ορίζεται ότι στο υποκατάστημα τηρείται μόνο βιβλίο εσόδων – εξόδων (όχι κατάσταση απογραφής), με δυνατότητα μη τήρησής του, εφόσον οι συναλλαγές του υποκαταστήματος καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της έδρας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού ορίζεται η υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές συγκεκριμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως οι εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας, τα εκπαιδευτήρια, οι κλινικές ή θεραπευτήρια, τα κέντρα αισθητικής, τα γυμναστήρια, οι χώροι στάθμευσης, οι ιατροί και οι οδοντίατροι.

Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι υπόχρεοι σε έκδοση δελτίου αποστολής, καθώς και οι κατηγορίες των συναλλαγών που δημιουργούν την υποχρέωση έκδοσης αυτού.

Με την παράγραφο 4 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, ο χρόνος έκδοσης, το περιεχόμενο, η χρονική διάρκεια αυτού, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία (δελτίο αποστολής, τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, απόδειξη λιανικής) που εκδίδονται από τον πωλητή, κατά την παράδοση των αγαθών που διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης ανά όχημα, αντί της έκδοσης συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, όταν η μεταφορά γίνεται με οχήματα ιδιωτικής χρήσης. Επισημαίνεται ότι οι αποδείξεις λιανικής εκδίδονται σε περίπτωση λιανικής πώλησης αγαθών, τα οποία διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, εφόσον ο πωλητής υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με την παράγραφο 5 ορίζεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του δελτίου αποστολής. Δεν απαιτείται η αναγραφή της τιμής μονάδας, στα δελτία αποστολής που αφορούν τις παραδόσεις ή διακινήσεις νωπών οπωρολαχανικών, από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, με σκοπό την αγορά ή την πώληση αυτών ή την πώληση για λογαριασμό του.

Με την παράγραφο 6 ορίζεται το δελτίο αποστολής ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών, αποκλειομένης της έκδοσης συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα για την ίδια συναλλαγή. Επίσης καθορίζονται τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να συνοδεύουν τα αγαθά, κατά τη μεταφορά τους με φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης ή άλλα μεταφορικά μέσα, καθώς και επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου αποστολής.

Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση άμεσης επίδειξης του δελτίου αποστολής που συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά στο φορολογικό έλεγχο, καθώς και οι παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η χρονική διάρκεια (επικαιρότητα) αυτού.

Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι περιπτώσεις εκείνες, οι οποίες ευθέως εξαιρούνται από την καθολικότητα της υποχρέωσης έκδοσης δελτίων αποστολής, που απορρέουν από τις υπόψη διατάξεις, όπως είναι οι διακινήσεις των ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό τους ως αγαθών, οι διακινήσεις ανταλλακτικών παγίων μεταξύ εγκαταστάσεων του ίδιου υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται, καθώς και συγκεκριμένες μεταφορές που διενεργούνται με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης. Επίσης εξαιρούνται της έκδοσης δελτίων αποστολής, αγαθά που διατίθενται μέσω δικτύου με συνεχή ροή (φυσικό αέριο, ηλεκτρικό ρεύμα, νερό μη ιαματικό κ.λπ.).

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι κατηγορίες των συναλλαγών που δημιουργούν την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου στον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Επίσης παρέχεται δυνατότητα τιμολόγησης, είτε από τον ίδιο τον υπόχρεο, είτε από πελάτη αυτού (αυτοτιμολόγηση), είτε από τρίτον στον οποίο ανατίθεται η τιμολόγηση.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται η έννοια των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων (αγαθών και υπηρεσιών), τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, το περιεχόμενο και ο χρόνος έκδοσης αυτών.

Με την παράγραφο 3 ορίζονται κάποιες ειδικές περιπτώσεις, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Με την παράγραφο 4 ορίζονται ως υπόχρεοι έκδοσης τιμολογίου το Δημόσιο, τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, σε περίπτωση που πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών ή παρέχουν υπηρεσίες.

Με την παράγραφο 5 ορίζονται οι υπόχρεοι και οι προϋποθέσεις έκδοσης τιμολογίου για την αγορά αγαθών από μη υπόχρεους, ενώ ορίζεται και η υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τον αγοραστή αγαθών ή τον λήπτη υπηρεσιών σε περίπτωση λήψης ανακριβούς τιμολογίου ή μη λήψης τιμολογίου λόγω άρνησης του αντισυμβαλλόμενου – υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Με την παράγραφο 6 επαναφέρεται το καθεστώς που ίσχυε πριν την 1.6.2010 για την έκδοση τιμολογίων στην αγορά αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος των άρθρων 41 και 42 του ν. 2859/2000.

Με τις παραγράφους 7 και 8 ορίζονται οι προϋποθέσεις, ο χρόνος έκδοσης και το περιεχόμενο της εκκαθάρισης. Επισημαίνεται ότι παρέχεται δυνατότητα στον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών – λήπτη υπηρεσιών, να εκδίδει εκκαθάριση έως το τέλος του δευτέρου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Με τις παραγράφους 9, 10 και 11 ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου.

Με την παράγραφο 12 ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια.

Με την παράγραφο 13 ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης και το περιεχόμενο αυτού.

Με τις παραγράφους 14 και 15 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο, το Δημόσιο και λοιπά πρόσωπα. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων αποσαφηνίζεται ότι το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η οριστικοποίηση, από τις αρμόδιες αρχές, της πώλησης των συγγραμμάτων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 ορίζονται ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, για τις οποίες λόγω των ιδιαιτεροτήτων τους εκδίδονται, κατά περίπτωση, τα παραστατικά που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, τα οποία εξομοιώνονται με τιμολόγια.

Με την παράγραφο 17 ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, βάση των οποίων πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή σε τρίτη χώρα, μπορεί να εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Με την παράγραφο 18 ορίζεται ότι 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 κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής για κάθε λιανική συναλλαγή, είτε πώληση αγαθών, είτε παροχή υπηρεσίας, είτε αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Με την παράγραφο 2 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης απόδειξης επιστροφής.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται το περιεχόμενο της απόδειξης λιανικής ή επιστροφής που εκδίδουν οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και οι λοιποί υπόχρεοι. Ρυθμίζεται νομοθετικά η μη αναγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, στις αποδείξεις λιανικής, που εκδίδουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν ιατρικό επάγγελμα. Στις περιπτώσεις αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθού, απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη, εφόσον η αξία του αγαθού που επιστρέφεται είναι άνω των τριάντα (30) ευρώ.

Με την παράγραφο 4 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης για τις αποδείξεις λιανικής, τόσο για την πώληση αγαθών, όσο και για την παροχή υπηρεσιών. Επίσης, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης της απόδειξης λιανικής στις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού, δεν εφαρμόζονται στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, στις οποίες και παραπέμπουν. Για τις περιπτώσεις αυτές δεν εκδίδονται αποδείξεις, εφόσον εκδίδονται, κατά περίπτωση, τα παραστατικά που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 παρέχεται η δυνατότητα ανάθεσης της έκδοσης εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς και μεταφοράς προσώπων σε τρίτους.

Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών καθιερώνεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικών από τους μεταφορείς, τα

μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς για τη μεταφορά αγαθών και ορίζεται ο τρόπος και χρόνος έκδοσής τους, καθώς και το περιεχόμενό τους. Ειδικά στην περίπτωση που η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, ορίζεται υποχρέωση έκδοσης διπλότυπης κατάστασης αποστολής αγαθών, η οποία παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής.

Με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικής στην περίπτωση που ο μεταφορέας μεταφέρει δικά του αγαθά, εκτός και εάν πρόκειται για δημόσια μεταφορική επιχείρηση.

Με την παράγραφο 5 παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης διπλότυπης απόδειξης, αντί φορτωτικής, για τις μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων ή για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμφόρων ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα και ορίζεται το περιεχόμενό της.

Με την παράγραφο 6 ορίζεται η έκδοση και το περιεχόμενο του διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς στις περιπτώσεις επιστροφής κομίστρων, διαπίστωσης ποσοτικών διαφορών κατά την παράδοση των αγαθών, πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική και για κάθε άλλη διαφορά.

Με την παράγραφο 7 παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης άλλων ισοδύναμων με τις φορτωτικές στοιχείων, για τις διεθνείς μεταφορές (οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες), εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

Με την παράγραφο 8 παρέχεται, ειδικά για τις θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές, η δυνατότητα ανάθεσης έκδοσης των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, υπό την προϋπόθεση της έγκαιρης έγγραφης γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Με την παράγραφο 9 παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης συγκεντρωτικής φορτωτικής και ορίζεται το περιεχόμενό της, στις περιπτώσεις μεταφοράς αγαθών σε πολλούς παραλήπτες από τον ίδιο φορτωτή, ο οποίος καταβάλλει και το συνολικό κόμιστρο, για διευκόλυνση των συναλλαγών.

Με την παράγραφο 10 ορίζεται η έννοια του μεταφορέα, ως εκείνου που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε αυτόν ή εκμεταλλεύεται ο ίδιος και η έννοια του φορτωτή ως εκείνου που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Με την παράγραφο 11 παρέχεται, για πρώτη φορά, η δυνατότητα εναλλακτικής επιλογής μεταξύ της έκδοσης φορτωτικής και της έκδοσης τιμολογίου ή απόδειξης, υπό την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς, για τις μεταφορές αγαθών, με ή χωρίς την παροχή και άλλων υπηρεσιών, για τις συναλλαγές με υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και πρόσωπα των παραγράφων της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα). Επιπλέον, ειδικά για τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς, εφόσον παρέχονται και άλλες υπηρεσίες πέραν της μεταφοράς, παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου, για τις πραγματοποιούμενες μεταφορές, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

Με την παράγραφο 12 ρυθμίζονται οι περιπτώσεις αυτοπαράδοσης ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, βάσει του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με την υποχρέωση έκδοσης απόδειξης αυτοπαράδοσης και τη δυνατότητα υποκατάστασής της με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον αυτό φέρει την ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

Με την παράγραφο 13 ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την έκδοση των αποδείξεων δαπανών και συγκεκριμένα:

α) Ορίζονται ως υπόχρεοι για την έκδοσή τους, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για την πραγματοποίηση επαγγελματικών δαπανών, για τις οποίες ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και οι εκμεταλλευτές επιβατηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, για την καταβολή αμοιβών, που δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., σε οδηγούς.

β) Ορίζεται το περιεχόμενό τους.

γ) Παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης ειδικής κατάστασης, αντί της έκδοσης αποδείξεων δαπανών για την παράδοση δώρων αξίας έως πενήντα (50) ευρώ από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών σε διάφορα πρόσωπα για την επαγγελματική τους προβολή ή στα πλαίσια κοινωνικών τους υποχρεώσεων.

δ) Παρέχεται η δυνατότητα σύνταξης κατάστασης (μισθοδοτικής), αντί της έκδοσης αποδείξεων δαπανών, για την καταβολή αμοιβών σε μισθωτούς (του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα), οι οποίοι δεν είναι υπόχρεοι σε απεικόνιση συναλλαγών από άλλη αιτία και ορίζεται επίσης, απλοποιημένη διαδικασία καταβολής μισθών, ημερομισθίων και συντάξεων μέσω τραπεζών.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται, για μεταβατικό διάστημα, η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η θεώρηση όλων των βιβλίων καθώς και των τιμολογίων, με συνέπεια τη μείωση του γραφειοκρατικού κόστους, τόσο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες), όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες. Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή άλλες Κεντρικές Υποδομές, που ήδη είναι σε διαδικασία υλοποίησης, καταργείται η θεώρηση των φορολογικών στοιχείων αξίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ο τόπος τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων καθώς και η υποχρέωση επίδειξη αυτών άμεσα στον έλεγχο, όταν τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν ή στην προθεσμία που τίθεται από τον έλεγχο όταν αυτά τηρούνται σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση. Δεν απαιτείται στην τελευταία περίπτωση σχετική έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., αλλά μόνο η υποβολή γνωστοποίησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ο τόπος διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων, τα οποία μπορεί να φυλάσσονται και εκτός της ελληνικής επικράτειας μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν, με υποβολή σχετικής γνωστοποίησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ουσιαστικά ενσωματώνονται οι σχετικές με τη διαφύλαξη τιμολογίων, διατάξεις του άρθρου 18α του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσης δεδομένων βιβλίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 δίνεται η δυνατότητα σε όλους τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών να διαφυλάττουν τα φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα και ληφθέντα, σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του Φ.Π.Α. ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, περιορίζοντας έτσι σημαντικά το χρόνο αποθήκευσης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 δίνεται η δυνατότητα της μη εκτύπωσης των αθεώρητων βιβλίων με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα τους δίνονται άμεσα όταν ζητηθούν από τον έλεγχο και η αδυναμία αναπαραγωγής των βιβλίων και των αποθηκευμένων δεδομένων που αφορούν στοιχεία εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων και μη έκδοση των στοιχείων.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι καταστάσεις που πρέπει να υποβάλλουν τα υπόχρεα πρόσωπα, προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους.

Με τις νέες διατάξεις καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων και ισοζυγίων, δεδομένου ότι, διαπιστώθηκε ότι δεν εξυπηρετούσαν τον διασταυρωτικό φορολογικό έλεγχο:

- α. Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.
- β. Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών - αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.
- γ. Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.
- δ. Το ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί λογιστικά βιβλία.

Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται το περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 1 και απλοποιείται το περιεχόμενο αυτών με την κατάργηση της υποχρέωση αναγραφής του επαγγέλματος, της διεύθυνσης και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλομένων.

Με την παράγραφο 4 ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 και ορίζεται ρητά ότι, οι συγκεντρωτικές 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).

Με την παράγραφο 5 ορίζονται οι εξαιρέσεις από την υποχρέωση υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 και ορίζεται, για πρώτη φορά, η μη υποχρέωση υποβολής για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλιστρών και τις εκπτώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ο τρόπος της απόδειξης των συναλλαγών με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, προκειμένου να εξασφαλίζεται η ύπαρξη των πραγματικών αντισυμβαλλομένων στις συναλλαγές. Με τις νέες διατάξεις αναπροσαρμόζεται το όριο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων αξίας με επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού για τα αγροτικά προϊόντα, ώστε να υπάρχει κοινό όριο (3.000 €) με τα λοιπά φορολογικά στοιχεία αξίας και ορίζεται ότι επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, σε κάθε περίπτωση και όχι μόνο μεταξύ μητρικής και θυγατρικής.

Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση αναγραφής του Α.Φ.Μ. στα εκδιδόμενα, από τα πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών τοις μετρητοίς, ποσού άνω των 12.000€, καθώς και στην εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού.

Με την παράγραφο 8 ορίζεται το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών και ορίζεται, για πρώτη φορά, ότι 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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Αρχής για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών σχετικά με τη ρύθμιση θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Με το άρθρο 13 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

Με το άρθρο 14 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι μεταβατικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Επίσης, γίνεται αναφορά στην ανάγκη περαιτέρω απλοποίησης και βελτίωσης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, μέσω της επεξεργασίας των σχετικών διατάξεων από Ομάδα Εργασίας που θα συσταθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και θα ολοκληρώσει το έργο της μέχρι 30.06.2013. Οι ρητά απαριθμούμενες στη διάταξη αυτή, καθώς και σε άλλες διατάξεις του Κώδικα, διατάξεις παύουν να ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»

Τα σημάδια σταδιακής ανάκαμψης της χώρας αποτυπώνονται στη βραχυπρόθεσμη πορεία των βασικών μακροοικονομικών μεγεθών, στην επιβράδυνση της υποχώρησης του παραγόμενου προϊόντος, στη μείωση των τιμών, την αύξηση των εξαγωγών. Τα προβλήματα βέβαια παραμένουν πολλά και οι επιπτώσεις στην ανεργία και την απασχόληση είναι σημαντικές. Η προσπάθεια για την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών και ο εξορθολογισμός των δαπανών αποτελούν αναγκαία συνθήκη για την ανάταξη της εθνικής μας οικονομίας.

Η προσπάθεια, όμως, αυτή δεν θα ήταν ολοκληρωμένη και αποτελεσματική, αν δεν συνδυαζόταν με ένα ευρύ πλαίσιο διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων στους παραγωγικούς τομείς της οικονομίας μας και στη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και κυρίως στην αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας και στον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης. Βασική επιδίωξη αποτελεί, ειδικά στην εξαιρετικά κρίσιμη για την οικονομία και την κοινωνία μας περίοδο που διανύουμε, η δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος και η φορολογική δικαιοσύνη προκειμένου αφενός μεν να χρηματοδοτούνται, και να παρέχονται δημόσιες υπηρεσίες ποιότητας προς τους πολίτες καθώς και να προστατεύονται τα δημόσια αγαθά που είναι απαραίτητα για τη συνεκτική λειτουργία της κοινωνίας μας και αφετέρου να αντιμετωπίσουμε την οικονομική αδικία που γεννά η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή.

Προς την κατεύθυνση αυτή προχωράμε με συστηματικό τρόπο στη δημιουργία ενός σταθερού, κοινωνικά δίκαιου και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος. Το πρώτο βήμα έγινε με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος παρακολουθεί και λαμβάνει υπόψη τις καλύτερες διεθνείς πρακτικές, περιλαμβάνει σημαντικές διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής ενώ θα ακολουθήσουν διατάξεις για τον εξορθολογισμό των υφιστάμενων φορολογικών κινήτρων προκειμένου να ενισχυθεί η διαφάνεια και ο έλεγχος σε φορολογικά κίνητρα και καθεστώτα και παράλληλα να απλοποιηθεί το πλαίσιο για την ενίσχυση των αναπτυξιακών και παραγωγικών δυνατοτήτων της χώρας.

Για να λειτουργήσει αποτελεσματικά ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και για να έχει η χώρα και η φορολογική διοίκηση στη διάθεσή της ένα σύγχρονο φοροελεγκτικό πλαίσιο που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου και θα επανασυστήνει δεσμούς εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενου πολίτη και κράτους, προωθείται με τις διατάξεις του παρόντος σχεδίου νόμου ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Με τις προτεινόμενες διατάξεις του Κώδικα επιχειρείται η θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερομένων στον Κώδικα φορολογιών και αφετέρου ως προς τη διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων. Για πρώτη φορά εμπλέκονται

στο ίδιο νομοθέτημα διατάξεις που αφορούν παράλληλα φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α. Βιβλία και Στοιχεία, είσπραξη (Κ.Ε.Δ.Ε), έλεγχο καθώς και θέματα οργάνωσης.

Ο Κώδικας ενσωματώνει και απλοποιεί διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες, τη σχέση μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης και τις διαδικασίες είσπραξης των φόρων. Εισάγει νέους και σύγχρονους τρόπους προσδιορισμού του φόρου, επαναξιολογεί τα προνόμια του Δημοσίου και επιδιώκει να επαναθεμελιώσει τις σχέσεις μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και του φορολογούμενου σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας παρακολουθεί τις καλύτερες διεθνείς πρακτικές, είναι απλοποιημένος και εύληπτος και διευκολύνει τους φορολογούμενους στη συνεργασία τους με τη διοίκηση. Περιλαμβάνει διατάξεις για την καθολική απόδοση ΑΦΜ, τη χορήγηση φορολογικής ενημερότητας και βεβαίωσης οφειλής, τις περιπτώσεις άρσης και διατήρησης του απορρήτου για την αποτελεσματικότερη λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής διοίκησης, περιγράφει τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και αναφέρεται σε γενικές και ειδικότερες διατάξεις κατά της φοροδιαφυγής. Επίσης, ορίζει τη διαδικασία είσπραξης των φόρων και τη δυνατότητα του πολίτη να εντάσσεται σε προγράμματα ρύθμισης υπό προϋποθέσεις, εγκαθιστά μέτρα διασφάλισης υπέρ του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων καθώς και για τις διαδικασίες αναγκαστικής εκτέλεσης, προβλέπει τόκους και πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων και εκπρόθεσμης καταβολής φόρων ή και δηλώσεων. Τέλος, εντάσσεται πλέον στον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας, με ορισμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και εξορθολογίζεται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών.

Ειδικότερα, στο Α' Μέρος του σχεδίου νόμου και με το πρώτο κεφάλαιο (αρ. 1-9) του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εισάγονται γενικές διατάξεις, όπως οι ορισμοί, το πεδίο εφαρμογής του κώδικα, η κοινοποίηση των πράξεων στο δεύτερο κεφάλαιο (αρ. 10-11) γίνεται αναφορά στην υποχρέωση εγγραφής στο ΑΦΜ, στο τρίτο κεφάλαιο (αρ.12) περιέχεται το αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας, στο τέταρτο κεφάλαιο (αρ.13-17) περιλαμβάνονται διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την παροχή πληροφοριών και το απόρρητο, με το πέμπτο κεφάλαιο (αρ.18-20) εισάγονται διατάξεις για την υποβολή της φορολογικής δήλωση με επιφύλαξη ή χωρίς καθώς και την τροποποίηση αυτής, στο έκτο κεφάλαιο (αρ.21-22) εισάγονται διατάξεις για τις προεγκρίσεις τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών, με το έβδομο κεφάλαιο (αρ.23-29) για το φορολογικό έλεγχο και τις μεθόδους έμμεσου ελέγχου, με το όγδοο κεφάλαιο (αρ.30-39) περιλαμβάνονται οι τρόποι προσδιορισμού του φόρου, οι χρόνοι παραγραφής και γενικές διατάξεις για τη φοροδιαφυγή. Με το ένατο κεφάλαιο (αρ.40-52) εισάγονται διατάξεις για την είσπραξη του φόρου, τα προγράμματα ρύθμισης οφειλών, τα μέτρα για τη διασφάλιση του Δημοσίου για τις οφειλές και την αναγκαστική εκτέλεση καθώς και την αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο δέκατο κεφάλαιο (αρ. 53-62) περιλαμβάνονται διατάξεις για την επιβολή και υπολογισμών των τόκων, για φορολογικές παραβάσεις και τα πρόστιμα που αντιστοιχούν, ενώ στο ενδέκατο κεφάλαιο (αρ.63-65) περιγράφονται οι ειδικές διοικητικές διαδικασίες και η ενδικοφανής προσφυγή. Τέλος, στο δωδέκατο κεφάλαιο (66-67) υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις και ορίζεται η έναρξη ισχύος του κώδικα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Αλτιπαρμάκης Α. Χρήστος, Νέο Ποινολόγιο: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013, Εκδόσεις Αρναούτη, Αθήνα 2014
- Αργυρός Ηλίας, Ελεγκτικές Αρμοδιότητες Φορολογικών Υπηρεσιών, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2014
- Γεωργακόπουλος Θ., Εισαγωγή στην Φορολογία, Εκδόσεις Μπενού, Αθήνα 2003
- Γιαννόπουλος Η. Χρήστος, Μπρούμας Γ. Κώστας, Ο Φορολογικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1144/1998 Απόφαση, Εκδόσεις Νικολάρα Αθ. Ασπασία, 2004
- Δημήτραινας Γ., Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011
- Επιστημονική Ομάδα Astbooks, Ανάλυση και Ερμηνεία του Φορολογικού Ποινολογίου (Ν.2523/97) με τον Ν. 4110/2013, Εκδόσεις Λογιστική Νομική Ενημέρωση
- Επιστημονική Ομάδα Astbooks, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις Κιόσογλου Δ. - Σταγάκη Ο.Ε., Αθήνα 2013
- Επιστημονική Ομάδα Astbooks, Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών & Ενδοομιλικές Συναλλαγές, Εκδόσεις Λογιστική Νομική Ενημέρωση
- Καλυβάκης Κ., Ξανθάκης Μ., Λεβέντης Α., Μανεσιώτης Β., Θεοδωρόπουλος Σ., Τραχανάς Κ., Φλεσιοπούλου Κ., Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993
- Κρόμπας Γ., Νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας – Γνωμοδοτήσεις Ν.Σ. Κράτους, Εκδόσεις Σακκούλας, Αθήνα 2002
- Λιόλιος Απόστολος, Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων, Θεσσαλονίκη 2014
- Πανταζόπουλος Π., Τα Συνταγματικά Όρια του φορολογικού Ελέγχου, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2012
- Παπαδέας Β. Παναγιώτης, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ., Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα 2013
- Παπαστάθης Σ. Παντελής, Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) και η Πρακτική Εφαρμογή του, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2014
- Πιερής Μ., Κουτσούκος Χ., Χαλβατζιώτης Δ., Μανουσάκης Ι., Τρυποσκούφης Θ., Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου, Σ.Ε.Υ.Υ.Ο., Αθήνα 2008
- Σταματόπουλος Δ., Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eliforin, Αθήνα 2013
- Σταματόπουλος Δ., Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις eliforin, Αθήνα 2007
- Σταματόπουλος Δ., Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις eliforin, Αθήνα 2005

- Τάτσος Ν., Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 2012
- Τζίμας Ι., Παραβάσεις Πρόστιμα Κ.Β.Σ. Κύρος Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις Prosvasis, Αθήνα 2008
- Τότσης Χ., Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Έκδοση 3η, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1994
- Τότσης Χ., Φορολογικό ποινολόγιο Έκδοση 11η, Εκδόσεις Πάμισος, 2013

Ξενόγλωσση

- Alligman M.G. and Sandmo, Income tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, vol. 1, 1972
- Christiansen V., Two Comments on Tax Evasion, Journal of Public Economics, vol. 13, 1980
- Feige E., How Big is the Irregular Economy, Challenge, Nov/Dc, 1979
- Matsaganis M. and Flevotomou, Distributional Implications of Tax Evasion in Greece, GreeSE Paper no 31, The Hellenic Observatory, London Scholl of Economics and Political Science, London 2010
- Sandmo A., Income Tax Evasion, Labour Supply, and the Equity – Efficiency Trade – Off, Journal of Public Economics, vol. 16, 1981
- Singh B., Making Honesty the Best Policy, Journal of Public Economics, 1973
- Yitzhaki S., Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, vol. 3, 1974

Επιστημονικά Περιοδικά

Epsilon 7

Επιχείρηση

Λογιστής

Πηγές Διαδικτύου

- www.parliament.gr , Αιτιολογική Έκθεση Ν.3943/2011
- www.parliament.gr , Αιτιολογική Έκθεση Ν.4093/2012
- www.capitaltax.gr , Αιτιολογική Έκθεση Ν.4174/2013
- www.taxheaven.gr
- www.epixeirisi.gr
- www.lawnet.gr
- www.forin.gr
- www.e-forologia.gr
- <http://lawbank.forologikanea.gr/>
- www.entercity.gr

Νόμοι – Αποφάσεις

- Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας
- Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας
- Ν. 3943/2011 Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής, Στελέχωση των Ελεγκτικών Υπηρεσιών και Άλλες Διατάξεις Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών
- Ν.1591/1986 Ρυθμίσεις στην Άμεση και Έμμεση Φορολογία, Θέσπιση Μέτρων για την Πάταξη της Φοροδιαφυγής και Άλλες Διατάξεις που Ρυθμίζουν Θέματα Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών
- Ν.1809/1988 Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και Άλλες Διατάξεις
- Ν.2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- Ν.2523/1997 Διοικητικές και Ποινικές Κυρώσεις στη Φορολογική Νομοθεσία
- Ν.2859/2004 Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
- 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
- Ν.4174/2013 Φορολογικές Διαδικασίες και Άλλες Διατάξεις
- Π.Δ. 1123/1980 Περί Ορισμού του Περιεχομένου και του Χρόνου Ενάρξεως της Προαιρετικής Εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού σχεδίου
- Π.Δ. 186/92 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- ΠΟΛ 1004/4.1.2013 Παροχή Οδηγιών για την Εφαρμογή των Διατάξεων της Παραγράφου 1 της Υποπαραγράφου Ε1 της Παραγράφου Ε του Άρθρου Πρώτου Ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α'222) Περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών»- - Ερμηνευτική Κ.Φ.Α.Σ.
- ΠΟΛ 1018/4.2.2013 Κοινοποίηση και Παροχή Διευκρινίσεων επί των Διατάξεων της Παραγράφου 2 του Άρθρου 23 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) «Ρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος, Ρυθμίσεις Θεμάτων Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και Λοιπές Διατάξεις»
- ΠΟΛ 1037/12.2.1992 Κατηγορίες Επιτηδευματιών που Εξαιρούνται από τη Χρησιμοποίηση Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών Ν.1809/1988
- ΠΟΛ 1083/2.6.2003 Απαλλαγή από τη θεώρηση Φορολογικών Στοιχείων – Συμπλήρωση και Κωδικοποίηση της Α.Υ.Ο. 104579/327/0015/ΠΟΛ.1166/29.5.2002
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 3042/1986
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 3735/1988
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 4261/1988
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 2074/1992
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 2615/1993
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 1148/1994
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 3261/1994
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 1665/1999
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 73/2001

- Απόφαση Σ.τ.Ε. 4487/2001
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 66/2002
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 1578/2002
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 2074/1992
- Απόφαση Σ.τ.Ε. 1562/1979