

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**Νικολέτα Προβιά, Α.Μ. 9096**

**Πύραμος Τρουλλινός, Α.Μ. 8489**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΙΤΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ: ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Ν 4093/2012) - ΑΝΑΛΥΣΗ & ΕΡΜΗΝΕΙΑ (Βασικές διαφορές από προηγούμενο καθεστώς ΚΒΣ π.δ. 186/1992)**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΡΙΑΡΧΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ**

Ηράκλειο

Μάιος, 2014

## Πίνακας Περιεχομένων:

Εισαγωγή.....	4
Περίληψη.....	5
<b>Μέρος Α΄: Ανάλυση και ερμηνεία Ν. 4093/2012 Υποπαράγραφος Ε1.</b>	
Άρθρο 1: Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.....	7
1.1 Έννοιες, ορισμοί.....	7
1.2 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	9
Άρθρο 2: Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών.....	10
2.1 Έννοιες, ορισμοί.....	10
2.2 Ηλεκτρονική απεικόνιση συναλλαγών.....	11
2.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	15
Άρθρο 3: Εξαιρέσεις- Απαλλαγές.....	16
3.1 Έννοιες, ορισμοί.....	16
3.2 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	19
Άρθρο 4: Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.....	20
4.1 Έννοιες, ορισμοί.....	20
4.2 Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.....	24
4.3 Τήρηση απλογραφικών βιβλίων.....	37
4.4 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	43
Άρθρο 5: Δελτίο Αποστολής.....	43
5.1 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	45
Άρθρο 6: Τιμολόγηση Συναλλαγών.....	46
6.1 Περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου.....	46
6.2 Περιπτώσεις έκδοσης εκαθθάρισης για λογαριασμό τρίτου.....	52
6.3 Περιεχόμενα τιμολογίου.....	54
6.4 Χρόνος έκδοση τιμολογίου.....	57
6.5 Ποια έγγραφα θεωρούνται τιμολόγια.....	59
6.6 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	60

Άρθρο 7: Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών.....	61
7.1 Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.....	61
7.2 Έκδοση εισητηρίων και χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.....	66
7.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	67
Άρθρο 8: Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών.....	69
8.1 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	70
Άρθρο 9: Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων.....	70
9.1 Κανόνες για την διασφάλιση των συναλλαγών.....	70
9.2 Κανόνες για την διαφύλαξη των συναλλαγών.....	72
9.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	75
Άρθρο 10: Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών.....	76
10.1 Διασταύρωση συναλλαγών.....	76
10.2 Απόδειξη συναλλαγών.....	79
10.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου.....	81
Άρθρο 11: Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής.....	82
Άρθρο 12: Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών.....	84
Άρθρο 13: Θέση σε ισχύ.....	85
Άρθρο 14: Μεταβατικές Διατάξεις.....	85
Συμπεράσματα εργασίας.....	88
<b>Μέρος Β΄: Παράρτημα.</b>	
Παράρτημα.....	91
Βιβλιογραφία.....	159

## Εισαγωγή:

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 Αρ.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 με την καθιέρωση κανόνων λογιστικής οργάνωσης, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Ωστόσο, με τις συνεχείς αλλαγές στο νομικό πλαίσιο, σταδιακά αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα, 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. Αυτός είναι και ένας από τους βασικότερους λόγους που συντέλεσαν για την κατάργηση του σύμφωνα με τον νομοθέτη.

Έτσι, με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 <<Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2013-2016>>, τέθηκαν λοιπόν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992, με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012). Ο Κ.Φ.Α.Σ. περιλαμβάνει 14 άρθρα και η έναρξη του κατά το άρθρο 13, ισχύει από 1.1.2013 και από την ίδια ημερομηνία καταργείται ο Κ.Β.Σ., που την ημερομηνία αυτή συμπληρώνει ζωή 20 ετών και είναι ο μακροβιότερος κώδικας μέχρι σήμερα<sup>1</sup>.

Χαρακτηριστικό των τελευταίων χρόνων είναι ότι όποιες νέες ρυθμίσεις και διατάξεις έβγαιναν, στόχευαν όλο και περισσότερο στην άρση των δυσλειτουργιών του παλαιού θεσμικού πλαισίου στο να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών. 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

---

<sup>1</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν. 4093/2012, Σελ 1.

δεδομένων, αλλά και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους. Παρά όμως την τάση της φορολογικής μεταρρύθμισης για χρήση ηλεκτρονικών μέσων και δικλείδων ασφαλείας για τον έλεγχο και την διασφάλιση των συναλλαγών, κρίνεται απαραίτητο να υπάρχουν βασικές διατάξεις για την απεικόνιση των συναλλαγών<sup>2</sup>.

Έτσι από την δημιουργία μέχρι και την κατάργηση του Κ.Β.Σ. αλλά και την αντικατάσταση του από τον Κ.Φ.Α.Σ., την έννοια και τον σκοπό του νέου Κώδικα, παρατηρείται ότι μέλημα του νομοθέτη είναι να εκσυγχρονίσει το προηγούμενο νομικό πλαίσιο. Όπου αυτό το νομικό πλαίσιο αδυνατούσε να αντεπεξέλθει στην επίλυση φορολογικών θεμάτων λογιστικής οργάνωσης (όπως αρχικά ήταν και ο σκοπός δημιουργίας του Κ.Β.Σ.), αφενός μεν διότι είχε αποδοθεί περισσότερο βάρος στο κομμάτι των κυρώσεων και αφετέρου διότι με τις συνεχείς τροποποιήσεις, προσθήκες και καταργήσεις των διατάξεων του, ως νόμος είχε καταστεί δυσλειτουργικός και δυσνόητος. Για αυτό και η φορολογική μεταρρύθμιση επιδιώκει να δημιουργήσει ένα νέο φορολογικό μοντέλο χωρίς γραφειοκρατικά στοιχεία και με εκσυγχρονισμένα πληροφοριακά μέσα που να εγγυώνται την ασφαλή διενέργεια των ελέγχων και των συναλλαγών από την πλευρά της φορολογικής αρχής, αλλά και την ικανοποίηση των συναλλασσόμενων αφενός λόγω της μείωσης της γραφειοκρατίας και των άσκοπων διαδικασιών και αφετέρου λόγω δημιουργίας ενός περιβάλλοντος διαφάνειας. Σε σχέση με τις παραπάνω προθέσεις του νομοθέτη, κρίνεται σκόπιμο να ερευνήσουμε κατά πόσον αυτή η φορολογική μεταρρύθμιση που έχει ξεκινήσει, έχει τα αποτελέσματα που επιδιώκει. Ζήτημα που συνιστά και το σκοπό της εργασίας μας. Στο πλαίσιο αυτό κρίνεται απαραίτητο να διερευνηθούν οι στόχοι της εργασίας μας, που πλαισιώνουν τον σκοπό αυτό, και είναι:

- Η παρουσίαση του Κ.Φ.Α.Σ. κατά άρθρο.
- Η ανάλυση και ερμηνεία (ΠΟΛ 1004/4-1-2013) κατά άρθρο.
- Βασικά σημεία διευκρινιστικών εγκυκλίων:  
(Πολ 1281/30-12-2013, Πολ 1022/31-01-2014, Πολ 1023/20-1-2014)
- Και το άρθρο 51 του Ν.4223/13 όπου τροποποιεί τις διατάξεις του Ν.4093/12.

Η μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί είναι η ανάλυση, συγκριτική μελέτη και ερμηνεία του νέου Κώδικα καθώς και να εξετάσουμε τις βασικότερες διαφορές με το προηγούμενο καθεστώς για να καταλήξουμε στα συμπεράσματα του παραπάνω ισχυρισμού.

---

<sup>2</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν. 4093/2012, Σελ 2.

## **Περίληψη:**

Με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 <<Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2013-2016>>, τέθηκαν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992, με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012). Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους με την καθιέρωση κανόνων λογιστικής οργάνωσης, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών. Ο Κ.Φ.Α.Σ. περιλαμβάνει 14 άρθρα όπου γίνεται η ανάλυση και ερμηνεία τους καθώς και ότι η έναρξη του κατά το άρθρο 13, ισχύει από 1.1.2013 και από την ίδια ημερομηνία καταργείται ο Κ.Β.Σ., που την ημερομηνία αυτή συμπληρώνει ζωή 20 ετών και είναι ο μακροβιότερος κώδικας μέχρι σήμερα.

## **Summary:**

With subparagraph E1 first article of Law 4093/2012 << Adoption Medium Term Financial Strategy 2013-2016 - Urgent measures for the implementation of Law 4046/2012 and the Medium Term Fiscal Strategy 2013-2016 >>, put the new provisions which of 1/1/2013 replace the provisions of the Code of Books and Records PD 186/1992, the Tax Code Imaging Trade Association (K.F.A.S. Law 4093/2012).

The purpose of the Code was not forcing taxpayers to fulfill their tax obligations, but relieved by establishing accounting standards organization, so that they know precisely sized enterprises, in particular their obligations to the tax authorities. The K.F.A.S. includes 14 articles and entry under section 13, effective from 1.1.2013 and from that date is repealed by KBS, the date that complements life of 20 years and is the longest code so.

## Μέρος Α΄: Ανάλυση και ερμηνεία Ν. 4093/2012 Υποπαράγραφος Ε1.

### Άρθρο 1

#### Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

##### 1.1 Έννοιες, ορισμοί:

ΚΦΑΣ:	Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:
<p>1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 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 ελευθέριο 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.</p> <p>Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι<sup>3</sup>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 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.</li><li>• Οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων. Τα τελευταία από τα ως άνω πρόσωπα εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.</li><li>• Η κοινοπραξία, στην οποία μπορεί να συμμετέχει οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό, υπόχρεο ή μη εφαρμογής των διατάξεων του και ο σκοπός της μπορεί να είναι η διενέργεια οποιασδήποτε εμπορικής πράξης, όχι απαραίτητα συγκεκριμένης και γενικά δεν απαιτείται η κάλυψη των προϋποθέσεων, που τίθεντο με τις προϋσχύουσες διατάξεις</li></ul>	<p>Μια διαφορά που παρατηρείται στην παράγραφο 1 είναι ότι τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να εφαρμόζουν τις διατάξεις του ΚΦΑΣ χαρακτηρίζονται ως “υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών” αντί του όρου “επιτηδευματίας”, που χρησιμοποιούνταν στο προηγούμενο κώδικα ΚΒΣ.</p> <p>Σχετικά με την κοινοπραξία: Οι διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 2 του ΚΒΣ σχετικά με τις προϋποθέσεις υπο τις οποίες καθίσταντο υπόχρεη η κοινοπραξία επιτηδευματιών καταργήθηκαν με τις διατάξεις του νέου Κώδικα. Τις υποχρεώσεις του ΚΦΑΣ σχετικά με τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση έχει σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΚΦΑΣ 1004/4-1-2013, η κοινοπραξία που διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012<sup>4</sup>.</p>

<sup>3</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 1, παρ 1.

<sup>4</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ 16.

της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992). Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερομένου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Σημειώνεται ότι κοινοπραξίες που είχαν συσταθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) εξακολουθούν να ισχύουν.

- Οποιαδήποτε άλλη νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ. για την δραστηριότητα που ασκούν στην Ελληνική Επικράτεια, από την άσκηση της οποίας αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέρια επαγγέλματα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

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 ελευθέριο 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.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι<sup>5</sup>:

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

Τα πρόσωπα αυτά είναι υπόχρεα πλήρους εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ., εφόσον διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) αποκτούν πραγματική - φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα (όπως γραφείο, αποθήκη, κατάστημα, κ.λπ.)
- β) αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από

Οι διατάξεις αυτού του άρθρου είναι ίδιες με τις διατάξεις του άρθρου 2, παρ 1 β,γ,δ εδάφιο του ΚΒΣ, με μικρή διαφοροποίηση.

Στους υπόχρεους απεικόνιση συναλλαγών, αλλοδαπά πρόσωπα, προστίθενται : α) να ασκούν δραστηριότητα και να αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος και β) τα πρόσωπα με νομική οντότητα.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 1, παρ 2.

<sup>7</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 1, παρ 2.



εμπορική, βιομηχανική, γεωργική και από οποιαδήποτε επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα και εκ του λόγου αυτού αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και γ) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αλλοδαπά πρόσωπα ή οι αλλοδαπές νομικές οντότητες που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλά ανεγείρουν ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητα καθίστανται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο στην περίπτωση που το ακίνητο αυτό είναι κυριότητάς τους και όχι τρίτου<sup>6</sup>.

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

## **1.2 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

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<sup>8</sup>. Δεν παρατηρείται κάποια αξιολογη διαφοροποίηση στις διατάξεις των δυο νόμων.

Εδώ ο νομοθέτης ορίζει ποια πρόσωπα είναι υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών, ("επιτηδευματίες" με το προηγούμενο καθεστώς). Με αυτό το άρθρο γίνεται αντιληπτό από κάθε πρόσωπο, (φυσικό πρόσωπο, προσωπικές, κεφαλαιουχικές εταιρείες, κοινοπραξίες και οποιαδήποτε νομική οντότητα συστήνεται με ειδική διάταξη νόμου) το ποια από αυτά τα πρόσωπα είναι υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών, ώστε να μην μπορεί να δημιουργηθεί η όποια σύγχυση στο εάν εξαιρείται ή απαλλάσσεται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου (για εξαιρέσεις-απαλλαγές βλέπε άρθρο 3 του παρόντος).

## **Άρθρο 2**

### **Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών**

<sup>6</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ 16.

<sup>8</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν. 4093/2012, Άρθρο 1.

## 2.1 Έννοιες, ορισμοί:

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
<p>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 το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.</p> <p>Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών.<sup>9</sup></p>	<p>Η διαφορά που παρατηρείται στην παράγραφο αυτή είναι ότι πλέον η απεικόνιση για τις συγκεντρωτικές και αναλυτικές συναλλαγές γίνεται για όλες τις κατηγορίες βιβλίων και όχι μόνο για τα διπλογραφικά βιβλία (πρώην Γ' κατηγορίας) του ΚΒΣ (άρθρο 7, παράγραφος 3).<sup>10</sup></p>
<p>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 σ' 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 εύλογου 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</p>	<p>Στην παράγραφο 2 επισημαίνεται ότι η γλώσσα και το νόμισμα που πρέπει να τηρούνται τα βιβλία και τα στοιχεία είναι η ελληνική γλώσσα και το ευρώ ως νόμισμα. (ΚΒΣ Άρθρο 2, παρ 6)</p> <p>Παρατηρείται, όμως, ότι στα τιμολόγια και στα τιμολόγια που είναι συνενωμένα με στοιχεία διακίνησης δίνεται η δυνατότητα να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η δυνατότητα αυτή προέκυψε εμμέσως και από τις διατάξεις του άρθρου 18α, παράγραφος 4 του ΚΒΣ.<sup>11</sup></p>

<sup>9</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 2, παρ 1.

<sup>10</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 2, παρ 1.

<sup>11</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, σελ 17.

2006/112/ΕΚ.

**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.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζει περαιτέρω διευκρινίσεως.

**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 δοσοληψιών που αναφέρονται σ' αυτές<sup>15</sup>.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 25 παράγραφος 4 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζει περαιτέρω διευκρινίσεως<sup>12</sup>.

**6.** Ο υπόχρεος απεικόνιση 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.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζει περαιτέρω διευκρινίσεως.

## **2.2 Ηλεκτρονική απεικόνιση συναλλαγών:**

**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

Όσον αφορά τις διατάξεις του ΚΒΣ που αφορούν το ηλεκτρονικό τιμολόγιο δεν υπάρχουν ιδιαίτερες διαφοροποιήσεις σε σχέση με τον νέο κώδικα ΚΦΑΣ, αλλά μόνο συμπληρωματικές επισημάνσεις (ΚΒΣ Άρθρο 18<sup>α</sup>, παρ 5,6,7,13). Είναι σαφές ότι οι βάσεις για τον ορισμό του ηλεκτρονικού τιμολογίου είχαν τεθεί όμως εδώ ο νομοθέτης θέλει να ορίσει και τις δομές για την

<sup>12</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 2, παρ 3-4.

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 Π.Δ. 150/2001 (Α 125).

β) ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/Ε.Κ. της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν 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<sup>14</sup>. Επίσης δεν απαιτείται επιπλέον συνοπτικό έγγραφο σε χαρτί, το οποίο να περιέχει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και της αξίας της συναλλαγής για τις συναλλαγές με το εξωτερικό όπως προέβλεπε ο ΚΒΣ (Άρθρο 18<sup>α</sup>, παράγραφος 6)<sup>13</sup>.

πρόσοδο σε μια περίοδο ηλεκτρονικής διακυβέρνησης<sup>14</sup>. Ο όρος "ηλεκτρονικό τιμολόγιο" δεν αναφέρεται σε κανένα άρθρο του Π.Δ.186/1992, ωστόσο το περιεχόμενο της ανωτέρω παραγράφου 6 αντιστοιχίζεται με το άρθρο 18<sup>α</sup> του Π.Δ. 186/1995 στο οποίο έχει ενσωματωθεί η σχετική οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου της 20<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2001 με θέμα την τροποποίηση της οδηγίας 77/338/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). Έτσι για παράδειγμα στην παρ. 5 του άρθρου 18<sup>α</sup> αναφέρεται ότι τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992), είναι δυνατόν να αποστέλλονται σε χαρτί ή, υπό τον όρο της αποδοχής του παραλήπτη, με ηλεκτρονικά μέσα (για το θέμα αυτό εκδόθηκαν Υπουργικές αποφάσεις Πολ 1049/2006 και Πολ 1158/2011 και που βεβαίως χρήζουν διευκρινήσεων από το Υπουργείο για το αν θα παραμείνουν σε ισχύ, με δεδομένο ότι δεν αντιτίθενται με τις διατάξεις του νέου Κώδικα). Περαιτέρω ως προς την αυθεντικότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου, οι διατάξεις του νέου νόμου είναι όμοιες με αυτές της παρ. 6 του άρθρου 18<sup>α</sup> του ΚΒΣ<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, σελ 17.

<sup>14</sup> Τζίμας Ιωάννης, Άρθρο 2, πάρ 5.

Η μορφή του ηλεκτρονικού τιμολογίου, πρέπει να εκδίδεται και να παραλαμβάνεται σε οποιονδήποτε ηλεκτρονικό μορφότυπο, η επιλογή του οποίου αποφασίζεται από τον εκάστοτε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Οι πιο συνηθισμένοι ηλεκτρονικοί 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). Σημειώνεται ότι, όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή (π.χ. μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου), τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Από την άλλη πλευρά, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Είναι επίσης δυνατή, η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον στη συνέχεια. Το ηλεκτρονικό τιμολόγιο θεωρείται ότι εκδόθηκε όταν ο προμηθευτής ή ένα τρίτο μέρος που ενεργεί εκ μέρους του ή ο πελάτης, στην περίπτωση της αυτοτιμολόγησης, διαθέτει το τιμολόγιο ούτως ώστε να μπορεί να παραληφθεί από τον πελάτη.

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

Με τον ΚΦΑΣ καθορίζεται η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου και η μορφή που πρέπει να έχει όταν εκδίδεται ή λαμβάνεται από τους υπόχρεους, πράγμα το οποίο δεν ήταν και τόσο ξεκάθαρο στον ΚΒΣ. Με τις νέες διατάξεις δίνεται περισσότερο βάρος στην χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου και περισσότερες διευκρινήσεις στον τρόπο τήρησης του από τους υπόχρεους

<sup>15</sup> Astbooks, Σελ 36-37.

απεικόνισης συναλλαγών<sup>16</sup>, έτσι με αυτό τον τρόπο ο νομοθέτης επιχειρεί να εκσυγχρονίσει και να μειώσει την γραφειοκρατία στην διακίνηση των συναλλαγών, να μειώσει το κόστος των επιχειρήσεων, να κάνει ευκολότερο τον έλεγχο αλλά και να συμβάλει στην εξάλειψη των εικονικών τιμολογίων.

<p>7. Σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων με εξαίρεση της αναλυτικής πληροφόρησης της παραγράφου 23 του άρθρου 4*. Η παράταση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τέλος οι λοιπές δυνατότητες και υποχρεώσεις που τίθεντο με τις διατάξεις του άρθρου 18 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφορικά με τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών και εφόσον βέβαια δεν ορίζεται με τις διατάξεις άλλου άρθρου του ΚΦΑΣ, παύουν να ισχύουν (όπως ενιαία αρίθμηση βιβλίων και στοιχείων, τήρηση θεωρημένου βιβλίου κωδικής αρίθμησης κ.λπ.). Μπορούν όμως προαιρετικά και εφόσον το επιθυμούν να τις εφαρμόζουν, χωρίς ωστόσο να ορίζεται η υποχρέωση αυτή από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα<sup>17</sup>.</p>	<p>Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 23 παράγραφος 2 περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζει περαιτέρω διευκρινίσεως. Σύμφωνα με τον ΚΒΣ σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού ήταν απαραίτητο η σχετική γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης για την Δ.Ο.Υ ημέρας και παρατείνεται για 10 (δέκα) ημέρες και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, όμως, παρατείνεται η προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων, εκτός από τα βιβλία της παραγράφου 23 του άρθρου 4.<sup>18</sup></p>
--	---

\* Σύμφωνα με την πολ 1023/2014 και το άρθρο 51 4223/2013 τροποποιήσεις του Ν4093/2012 υποπαράγραφος Ε1, από 01/01/2014 καταργείται το άρθρο 4, παράγραφος 23, επομένως από 01/01/2014 δεν υφίστανται θεωρημένα έντυπα και οι παραπάνω υπόχρεοι, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών, εννοείται ότι συνεχίζουν να είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και να είναι υπόχρεοι των διατάξεων του ΚΦΑΣ<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> Δημ. Σταματόπουλος, Σελ 130.

<sup>17</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 2, παρ 6-7

<sup>18</sup> Νικόλαος Σ. Πομόνης, σελ 261.

<sup>19</sup> Πολ 1023/20.01.2014, Άρθρο 1.

<p>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.</p>	<p>Κατάργηση των διατάξεων άρθρου 23, παράγραφος 1, ΚΒΣ. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί Η/Υ για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση στοιχείων δεν υποχρεούται εκ των διατάξεων να έχει αναλυτικό εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού στην ελληνική γλώσσα και να ενημερώνει αυτό σε κάθε μεταβολή που επέρχεται στο λογισμικό, όμως σε περίπτωση ελέγχου υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία τουλάχιστον σε ότι αφορά την Φορολογική Απεικόνιση των Συναλλαγών<sup>20</sup></p>
---	---

### **2.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΑΣ δεν παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις με το προϊσχύον καθεστώς, παρά κάποιες περαιτέρω διευκρινήσεις όσον αφορά στην διαχείριση γραφειοκρατικών διαδικασιών, όπως την χρήση του ηλεκτρονικού τιμολόγιο παρ. 5 αλλά και η πρόβλεψη παράτασης ενημέρωσης των βιβλίων σε περιπτώσεις βλάβης ή μη λειτουργίας του Η/Υ, παρ. 7.

Με το άρθρο 2 του παρόντος, ορίζεται ο σκοπός που εξυπηρετεί η απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και η έκδοση των στοιχείων. Παρατηρείται η τάση για εκσυγχρονισμό στον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών καθώς ο νομοθέτης φαίνεται ότι στοχεύει στην απεικόνιση των συναλλαγών με γνώμονα την ουσία πάνω από τον τύπο. Αυτό παρατηρείται κυρίως στην παρ. 7 όπου καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. και πλέον δεν είναι απαραίτητη η ενιαία αρίθμηση βιβλίων και στοιχείων, τήρηση θεωρημένου βιβλίου κωδικής αρίθμησης κ.λπ.). Μπορούν όμως προαιρετικά και εφόσον το επιθυμούν οι επιχειρήσεις να τις εφαρμόζουν, χωρίς ωστόσο να ορίζεται η υποχρέωση αυτή από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

Αλλά και στην παρ. 5 βλέπουμε ότι δίνονται περισσότερες διευκρινήσεις και έμφαση ως προς την χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου αλλά και τρόπους εφαρμογής πιστοποίησης του, έτσι επιτυγχάνεται η ασφαλής διακίνηση των συναλλαγών, αλλά με το ηλεκτρονικό τιμολόγιο και οι επιχειρήσεις δεν είναι πλέον υποχρεωμένες στο να εκδίδουν άσκοπα χαρτιά και στοιχεία, ενώ

<sup>20</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 2, παρ 8.

μέχρι πρότινος έστω και για μόνο μία συναλλαγή ήταν απαραίτητο να εκδίδουν στοιχεία όπως για την τιμολόγηση των αγαθών (τιμολόγιο), για την διακίνηση δελτίο αποστολής ή και φορτωτική, (από 01/01/2014 το δελτίο αποστολής και η φορτωτική καταργούνται, άρθρο 5 και 8 του παρόντος αντίστοιχα)<sup>21</sup>.

### Άρθρο 3

#### Εξαιρέσεις- Απαλλαγές

##### 3.1 Έννοιες, ορισμοί:

ΚΦΑΣ:	Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:
<p><b>1.</b> 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.</p> <p>Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.</p>	<p>Δεν παρατηρείται κάποια διαφορά ανάμεσα στις διατάξεις των δύο νόμων (ΚΒΣ Άρθρο 2, Πάρ 3). Και οι δύο νόμοι αναφέρονται στην υποχρέωση ή μη τήρησης βιβλίων και έκδοσης και διαφύλαξης στοιχείων του δημοσίου, του ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου 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<sup>22</sup></p>
<p><b>2.</b> 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.</p> <p>Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οι μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι φυσικά πρόσωπα</p>	<p>Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του ΚΒΣ (Άρθρο 2, Παρ 1β). Με αυτή την παράγραφο ορίζονται τα πρόσωπα που δεν είναι υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών, όπως προβλεπόταν και με το προηγούμενο καθεστώς</p>

<sup>21</sup> Πολ 1023/20.01.2014, Άρθρο 3.

<sup>22</sup> Astbooks, ΚΦΑΣ, Σελ. 59.



(με εξαίρεση αυτούς που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του 48 του ν. 2238/1994, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.) και υπό τις ακόλουθες αθροιστικά προϋποθέσεις:

- Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας, πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και κρίνεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με βάση πραγματικά γεγονότα, ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας, ο εξοπλισμός, η επαγγελματική εγκατάσταση, η οργανωμένη επιχείρηση, κ.λπ.

- Ο αντισυμβαλλόμενος προς στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του ΚΦΑΣ ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του ΚΦΑΣ. Λαμβανομένου υπόψη ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στον χαρακτηρισμό προσώπου ως μη υπόχρεου, δεν καταλαμβάνει το φυσικό πρόσωπο που ήδη είναι υπόχρεο εφαρμογής του ΚΦΑΣ και παράλληλα ευκαιριακά παρέχει άλλες υπηρεσίες ή πωλεί άλλα αγαθά.

Αλλά πρόσωπα μη υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ είναι: ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (άρθρο 41,42 και να υφίστανται και οι διατάξεις της Πολ 1055/2014), ο συγγραφέας ή εισηγητής, δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος.

Νέοι υπόχρεοι εφαρμογής του ΚΦΑΣ.

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

α) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει συστηματικά υπηρεσίες στα πρόσωπα του άρθρου 3 παρ.1 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ, κ.λπ.)

β) το φυσικό πρόσωπο που συνδέεται με σχέση μίσθωσης έργου για ερευνητικά έργα χρηματοδοτούμενα από Ε.Ε. και εφόσον φορολογούνται στη Ζ 1 πηγή.

γ) Οι παραπάνω αναφερόμενοι αγρότες που πληρούν της προϋποθέσεις των διατάξεων της Πολ 1055/14 (η οποία τροποποίησε την Πολ 1081/14)<sup>23</sup>.

ΚΒΣ, με τις εξής διαφορές: Πλέον δεν αναφέρεται ως προϋπόθεση ο όρος “να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία”, αλλά “να πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο”. Επίσης πλέον τα φυσικά πρόσωπα μπορούν να μην είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και επί πωλήσεων προϊόντων και όχι μόνο επί παροχής υπηρεσιών<sup>24</sup>.

Σύμφωνα με την Πολ 1055/2014 όσοι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. του άρθρου 41 δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της αναφερομένης, υπάγονται πλήρως στις διατάξεις του ΚΦΑΣ και συνεπώς είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, με ότι αυτό συνεπάγεται, (μεταβολή ή έναρξη εργασιών στο μητρώο των αρμόδιων Δ.Ο.Υ., ένταξη σε τήρηση βιβλίων, απλογραφικών ή διπλογραφικών, έκδοση στοιχείων και όλων των λοιπών υποχρεώσεων)<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> Πολ 1055/17.02.2014

Τα παραπάνω πρόσωπα που από 1/1/2013 είναι υπόχρεα, για πρώτη φορά, εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ (οι αγρότες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της Πολ 1055/2014 είναι υπόχρεοι εφαρμογής του ΚΦΑΣ από 01/01/2014) πρέπει κατ' αρχήν να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών στο τμήμα Μητρώου μέχρι την έκδοση του πρώτου φορολογικού στοιχείου και όχι πέραν της υποβολής Φ.Π.Α.

**3.** Απαλλάσσονται 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 έσοδά τους, ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος (Πολ 1055/2014).

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου 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 παραγράφου 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 μη.

Απαλλάσσονται οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν για κάθε φορολογικό έλεγχο. Εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή και τηρούν τουλάχιστον απλογραφικά βιβλία, τα πιο κάτω πρόσωπα ακόμη και εάν τα έσοδά τους είναι μέχρι 5.000

Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών απαλλάσσονται τα φυσικά πρόσωπα που κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο είχαν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, πόσο το οποίο μειώθηκε από τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Όπως μπορούμε να δούμε πρόκειται για μείωση ορίου πώλησης αγαθών, (ΚΒΣ Άρθρο 2, Παρ 5)<sup>27</sup>.

Η δυνατότητα απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων τυπικά παρέχεται στα φυσικά πρόσωπα που τηρούσαν πρόσθετα βιβλία βάσει των προϊσχύουσων διατάξεων του ΚΒΣ και που δεν έχουν δεν έχουν πλέον υποχρέωση αναλυτικής πληροφόρησης του άρθρου 4, παρ 23 του ΚΦΑΣ πλήν όμως επι της ουσίας καταλαμβάνει η διάταξη εξαίρεσης όσων παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση<sup>28</sup>

<sup>24</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ. 22.

<sup>25</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 3, παρ. 2.

<sup>27</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 3, παρ 3.

<sup>28</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, σελ, 23.

ευρώ.  
α) ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα,  
β) αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3,  
γ) αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού,  
δ) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση,  
ε) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.<sup>26</sup>

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.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι όμοιες με τις αντίστοιχες διατάξεις της παράγραφος 9, του άρθρου 4 και της παράγραφος 2 του άρθρου 10 του προϊσχύοντος Κώδικα.

Στην παράγραφο 5 η μόνη διαφορά που παρατηρείται ανάμεσα στους δύο κώδικες είναι ότι τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης δεν καταχωρούνται πλέον στο όνομα του ιδρυτή αλλά στα βιβλία των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών μετά τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών<sup>29</sup>.

### **3.2 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Στο άρθρο 3 δεν παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των δύο νόμων. Το άρθρο 3 μας μιλάει για το ποια πρόσωπα είτε απαλλάσσονται, είτε εξαιρούνται της υποχρέωσης απεικόνισης συναλλαγών. Με τον ΚΦΑΣ βλέπουμε ότι λιγότερα φυσικά πρόσωπα είναι πλέον απαλλασσόμενα απεικόνισης συναλλαγών λόγω της μείωσης του ορίου απαλλαγής από 10.000 ευρώ σε 5.000 ευρώ (παρ. 3, άρθρο 3 του παρόντος), ενώ με τις νέες διατάξεις δεν απαλλάσσονται

<sup>26</sup> Πολ 1018/4.2.2013, Άρθρο 3, παρ 3

<sup>29</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 3, παρ 4-5.

της τήρησης βιβλίων οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις τις Πολ 1055/2014.

Το χαρακτηριστικό του παρόντος άρθρου είναι ότι με τον ΚΦΑΣ, περισσότερα πρόσωπα δεν απαλλάσσονται ή εξαιρούνται των διατάξεων του παρόντος. Σε αυτό το άρθρο καταφαίνεται ότι ο νομοθέτης επιθυμεί να ελέγξει τις συναλλαγές στα πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα και αποκτούν εισόδημα από εμπορική, βιομηχανική, γεωργική και οποιαδήποτε άλλη μορφή επιχείρησης στην Ελληνική επικράτεια, ακόμα και στα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημα που αποκτούν είναι λιγότερο των 10.000 ευρώ ετησίως (όπως προβλεπόταν με προηγούμενο καθεστώς) και μέχρι το όριο των 5.000 ευρώ (όπως πλέον προβλέπεται με τον παρόντα νόμο). Με αυτό τον τρόπο βλέπουμε ότι το κράτος αποσκοπεί στον έλεγχο των συναλλαγών περισσότερων φυσικών προσώπων ώστε να συμβάλλει στην μείωση της φοροδιαφυγής και της διαφθοράς των προσώπων αυτών που απαλλάσσονταν της υποχρέωσης απεικόνισης συναλλαγών καθώς και στην ενδεχόμενη αύξηση των δημοσίων εσόδων (αφού πλέον αυτά τα πρόσωπα δεν θα φορολογηθούν με αντικειμενικά κριτήρια αλλά με τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων), όμως τίθεται και το όριο απαλλαγής των 5.000 ευρώ για την κοινωνική μέριμνα των προσώπων που ευκαιριακά παρέχουν υπηρεσίες ή και πωλούν αγαθά.

#### Άρθρο 4

#### Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

##### 4.1 Έννοιες, ορισμοί:

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
<p><b>1.</b> Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.</p> <p>Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται, από 1/1/2013, σε</p>	<p>Με την αντικατάσταση του ΚΒΣ από τον ΚΦΑΣ παρατηρήθηκαν και κάποιες εννοιολογικές διαφορές ανάμεσα στους δύο κώδικες. Σε αυτή την παράγραφο του ΚΦΑΣ γίνεται αντιληπτό ότι πλέον δεν εντάσσονται σε κατηγορίες βιβλίων αλλά τηρούνται. Και πλέον τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας</p>

δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Κριτήρια για την ένταξη αυτή αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών και το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων. <sup>30</sup>	ορίζονται σε απλογραφικά και διπλογραφικά. <sup>31</sup>
--	--

<p><b>2.</b> Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν. 89/1967 (Α' 132) και 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.</p> <p>Στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους μόνο οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Έτσι από 1/1/2013 έπαψαν να έχουν ειδική ένταξη σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και εντάθηκαν πλέον σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (για τη Γ' κατηγορία άνω του 1.500.000 ευρώ):</p> <p>α) τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, στις οποίες συμμετέχει ένα τουλάχιστον από τα παραπάνω πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.</p> <p>β) οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, στις οποίες συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.</p> <p>γ) οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή</p>	<p>Οι μεταβολές που παρατηρούνται ανάμεσα στις διατάξεις του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ είναι ότι ενώ σύμφωνα με τον πρώτο στους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονταν μόνο οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, με τον δεύτερο νόμο πλέον εντάσσονται και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Επιπλέον με τον ΚΒΣ οριζόταν ότι κατ' εξαίρεση μπορούσαν να τηρούν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας. Όμως με τον ΚΦΑΣ στην τήρηση των απλογραφικών βιβλίων προστέθηκαν και οι αλλοδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και ανεγείρουν ακίνητο κυριότητά τους εντός της Ελλάδας ή πραγματοποιούν σε αυτό προσθήκες ή επεκτάσεις.<sup>33</sup></p>
---	---

<sup>30</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 1-2.

<sup>31</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, Παρ 1.

<sup>33</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 2.

τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της παραπάνω περίπτωσης α'.

Όσοι από τα πρόσωπα αυτά ακολουθούν διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την 1/1/2013 (π.χ. 30/6/2013) θα συνεχίσουν να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου και από 1/7/2013 θα ενταχθούν σε τήρηση βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 1/7/2012 έως 30/6/2013). Αυτονόητο είναι ότι εάν ενταχθούν σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων η διαχειριστική τους περίοδος θα λήξει 31/12/2013.

Εξαίρεση από την ειδική ένταξη στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έχουν τη δυνατότητα να τηρούν απλογραφικά βιβλία τα παρακάτω πρόσωπα:

α) οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α'82).

β) τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

γ) οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και ανεγείρουν ακίνητο κυριότητά τους εντός της Ελλάδας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.<sup>32</sup>

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι κατηγορίες των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας)

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

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

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(δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα πρατήρια καυσίμων με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το

Σε αυτή την παράγραφο δεν παρατηρούνται διαφορές με το προ ισχύον καθεστώς.

Περαιτέρω με τις νέες διατάξεις 01.01.2013 δεν ορίζεται υποχρεωτική τήρηση βιβλίων με την απλογραφική μέθοδο και εντάσσονται πλέον σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, δηλαδή με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την

<sup>32</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 2.

<p>πετρέλαιο κίνησης, η εμπορία υγραερίου από τα εν λόγω πρατήρια δεν θεωρείται ως άλλη δραστηριότητα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων).</p> <p>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.</p> <p>δ) Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη εργασιών του. Τονίζεται ότι ο εν λόγω υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.</p> <p>ε) Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, (Δημόσιο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.) σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. Διευκρινίζεται ότι, όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνεται αυτοτελώς, με βάση τα ακαθάριστα έσοδά του.</p>	<p>προηγούμενη διαχειριστική τους περίοδο, οι παρακάτω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ο εκμεταλλευτής περιπτέρου.</li> <li>- ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανόδιος</li> <li>- ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας.</li> <li>- ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος<sup>34</sup>.</li> </ul>
---	---

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι κατηγορίες των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας)

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

<p><b>5.</b> Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων τα όρια για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως: Απλογραφικά βιβλία (Β' Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ</p>	<p>Δεν παρατηρείται κάποια διαφορά στις διατάξεις των δύο νόμων, παρά μόνο θα μπορούσε να επισημανθεί ότι ενώ με τον ΚΒΣ τηρούνταν τρεις κατηγορίες βιβλίων, τώρα εντάσσονται σε δύο, σε απλογραφικά και διπλογραφικά.</p>
---	--

<sup>34</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 3.

<p>Διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ</p> <p>Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων βρίσκονται με αναγωγή.</p> <p>Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.</p>	<p>Όποτε τα όρια τήρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τον ΚΒΣ, ήταν:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Πρώτη κατηγορία βιβλίων, μέχρι και 150.000 ευρώ.</li> <li>• Δεύτερη κατηγορία βιβλίων, μέχρι και 1.500.000 ευρώ.</li> <li>• Τρίτη κατηγορία βιβλίων, άνω των 1.500.000 ευρώ.<sup>35</sup></li> </ul>
---	---

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται τα όρια των ακαθαρίστων εσόδων για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, τα οποία ίσχυαν και με τις προηγούμενες διατάξεις. Ο νομοθέτης μέχρι εδώ μας ορίζει τα όρια ένταξης σε απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα, και αυτό γίνεται για λόγους τάξης, για αποφυγή αμφισβητήσεων και σύγχυσης από τις επιχειρήσεις. Μέχρι και την παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου δεν παρατηρείται κάποια αξιολογη διαφορά με τις προηγούμενες διατάξεις.

<p><b>6.</b> 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.</p>	<p>Οι διατάξεις της παραγράφου 6 είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), επομένως δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεις.<sup>36</sup></p>
--	---

#### **4.2 Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων:**

<p><b>7.</b> 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.</p> <p>Επισημαίνεται μόνο ότι τα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια και καθολικά), είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Επί μηχανογραφικής δε τήρησης αυτών δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών<sup>52</sup>.</p>	<p>Οι διατάξεις της παραγράφου 7 είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), επομένως δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινήσεις.</p>
--	--

<sup>35</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 5.

<sup>36</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 6-7.



**8.** Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 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. Για τον υπόχρεο που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. ισχύουν παράλληλα και οι διατάξεις των παραγράφων 13 και 14 του άρθρου αυτού και ειδικότερες διατάξεις που επιβάλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>37</sup>

#### Τήρηση λογαριασμού 94

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας).

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή αφορά όλους τους υπόχρεους ανεξάρτητα από την υποχρέωση ή μη

Με την παράγραφο αυτή ορίζεται η υποχρέωση τήρησης των λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, με εξαίρεση τους υπόχρεους που συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), (παρ 13 και 14 του παρόντος άρθρου)<sup>38</sup>

Και ο ΚΒΣ και ο ΚΦΑΣ για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών.

Η διαφορά όμως που υπάρχει ανάμεσα στους δύο κώδικες είναι ότι ο ΚΒΣ εξαιρούσε από τη γενική εφαρμογή το μέρος του ΕΓΛΣ που προβλέπει την Αναλυτική λογιστική της Εκμετάλλευσης και η οποία στο σχέδιο παρουσιάζεται από την ομάδα λογαριασμών 9. Καθώς ο ΚΦΑΣ τυπικά κατάργησε το βιβλίο αποθήκης, το επανέφερε μέσω του λογαριασμού 94, αφού το τελευταίο όριο αναλύσεως των υπολογαριασμών του 94 είναι η μερίδα αποθήκης. Το βιβλίο αποθήκης τηρείται, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο υπερέβησαν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό.<sup>39</sup>

Το όριο είναι ένα και δεν υπάρχει

<sup>37</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 8.

<sup>38</sup> Astbooks, Σελ. 87-88.

<sup>39</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 8.

εφαρμογής της ομάδας 9 ή την απαλλαγή τους από αυτή. Επίσης σημειώνεται ότι κατά πάγια θέση της Διοίκησης τα ακαθάριστα έσοδα από τη συμπτωματική πώληση πρώτων υλών προσαυξάνουν τυχόν άλλα έσοδα του κλάδου εμπορίας για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης.

Χρόνος έναρξης ισχύος.

Η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 άρχισε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΑΣ από 1/1/2013. Έτσι ο υπόχρεος που η διαχειριστική του περίοδος έληγε την 31/12/2012 άρχισε την τήρηση του λογαριασμού αυτού από 1/1/2013, εφόσον βέβαια τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη χρήση. Εάν η διαχειριστική του περίοδος άρχιζε μετά την ημερομηνία αυτή (1/1/2013), υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από 1/1/2013 (ενδιάμεσα της χρήσης), είχε μόνο ο υπόχρεος ο οποίος την 31/12/2012 τηρούσε το βιβλίο αποθήκης, ο οποίος συνέχισε από 1/1/2013 και μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, να τηρεί το βιβλίο αποθήκης ως υπολογαριασμό του 94 με το περιεχόμενο και στον χρόνο που αναφέρεται στην επόμενη παράγραφο και χωρίς βέβαια την υποχρέωση εγγραφής των δεδομένων του σε θεωρημένο οπτικό δίσκο. Εάν την 31/12/2012 δεν τηρούσε βιβλίο αποθήκης τότε για την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 θα κρινόταν από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου που άρχιζε εντός του έτους 2013 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 ο λογαριασμός 94 τηρείται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή την διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών της ομάδας 9. Για την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης τηρείται στο τελευταίο όριο ανάλυσής του που είναι η μερίδα αποθήκης, όπως αναφέρεται στην περίπτωση 3 της παραγράφου 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και με βάση και τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις 3, 4, 5 και 7 της παραπάνω παραγράφου του Ε.Γ.Λ.Σ. οι υπολογαριασμοί τηρούνται όπως και το βιβλίο αποθήκης. Ειδικότερα:

α) Οι υπολογαριασμοί τηρούνται σε μερίδες κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά κατά την εισαγωγή και εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις και κατ' είδος και

διαφοροποίηση. Παύει ως εκ τούτου, να ισχύει το όριο των 6.5000.000 ευρώ, σε σύγκριση με την προϊσχύουσα υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης, για τους εξαγωγείς (ποσοστό εξαγωγών άνω του 80%). Ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 βάσει των εσόδων της αμέσως προηγούμενης χρήσης και όχι των δύο προηγούμενων όπως ίσχυε με τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται με τα παραστατικά κατά ποσότητα και αξία για τις αγορές και τις πωλήσεις στον χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση. Σημειώνεται ότι εξακολουθεί ο υπόχρεος να κρίνεται για την υποχρέωση του αυτή αυτοτελώς ανά λογαριασμό (κλάδο εμπορίας και επεξεργασίας)<sup>40</sup>

<sup>40</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ 25-26.

ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων. Για τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων πρώτων υλών, προϊόντων και υποπροϊόντων δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης αλλά λογιστικό σημείωμα που αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στους υπολογαριασμούς του 94. Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Το είδος για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 περιγράφεται με τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά που το διακρίνουν στις εμπορικές συναλλαγές. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, είδος είναι η λαμβανόμενη παραγγελία. Αντί της περιγραφής του είδους μπορεί να χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί εφόσον βέβαια καλύπτονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2, πρέπει δηλαδή να δίνεται στον έλεγχο αντιστοίχιση κωδικού αριθμού και περιγραφής του είδους.

β) Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικό χώρο και ανά τρίτο). Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μία εγκατάσταση για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94. Οι μερίδες αυτές τηρούνται στην έδρα χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησής τους και στην εγκατάσταση που αφορούν.

γ) Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης. Όμως δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού τα λογιστικά βιβλία μπορεί να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με τα στοιχεία εσόδου, αναλόγως και οι υπολογαριασμοί του 94 μπορεί να ενημερώνονται με μια συγκεντρωτική ημερήσια εγγραφή κατά ποσότητα και αξία κατά την εξαγωγή, με τα στοιχεία εσόδου και τα σχετικά εκδιδόμενα δελτία αποστολής, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο ανάλυση των καταχωρίσεων αυτών ανά παραστατικό.

Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.

Τονίζεται ότι από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94. Έτσι από την ημερομηνία αυτή και μετά

όλοι οι υπόχρεοι ανεξάρτητα του χρόνου λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου σταματούν την τήρηση των βιβλίων αυτών. Όμως με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού πρέπει να δίνονται στον έλεγχο όλα τα δεδομένα προσδιορισμού του κόστους παραγωγής όταν ζητηθούν από αυτόν.

Τήρηση του λογαριασμού 94 από νέους υπόχρεους και λουπές περιπτώσεις.

Ως γνωστό, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) απαλλάσσονταν μερικά ή ολικά από την τήρηση βιβλίου αποθήκης κατηγορίες επιτηδευματιών. Οι υπόχρεοι αυτοί υποχρεώθηκαν σε τήρηση του λογαριασμού 94 από την διαχειριστική περίοδο που άρχιζε από 1/1/2013 και μετά, εφόσον βέβαια τα έσοδά τους ξεπερνούσαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι παραπάνω υπόχρεοι λόγω του περιορισμένου χρόνου προετοιμασίας τήρησης του λογαριασμού 94 έπρεπε για την διαχειριστική περίοδο που άρχιζε εντός του 2013 να ενημερώσουν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου, τους υπολογαριασμούς του 94 αναλυτικά ή συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή κατά ποσότητα με βάση την απογραφή. Η παραπάνω δυνατότητα αναλόγως ισχύει και για τον υπόχρεο ο οποίος κατά την διαχειριστική περίοδο που άρχιζε εντός του 2013 δεν είχε υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης (ξεπέρασε για μια φορά το όριο) και με τις νέες διατάξεις έχει υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94.

Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94 (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Τα δεδομένα του λογαριασμού 94 αποτυπώνονται-εκτυπώνονται σε αθεώρητα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα. Τα δεδομένα του μπορεί να μην εκτυπώνονται και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.

Ο λογαριασμός 94 τηρείται εξωλογιστικά, και για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης κάθε κλάδος κρίνεται αυτοτελώς. Οι κλάδοι είναι τρεις: α) ο εμπορικός, β) ο βιομηχανικός (επεξεργασίας), και γ) ο παροχής υπηρεσιών, αλλά ενδιαφέρον για τις μερίδες αποθήκης έχουν μόνο οι πρώτοι δύο. Ο κλάδος παροχής υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη αφού μέσω των μεριδίων αποθήκης

παρακολουθούνται τα εμπορεύσιμα αγαθά. Το όριο τήρησης είναι ίδιο για τον εμπορικό και τον βιομηχανικό κλάδο (ακαθάριστα έσοδα πάνω των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό πωλήσεων 70, 71) , ενώ δεν λαμβάνονται υπόψη για την υποχρέωση τήρησης των μεριδίων αποθήκης τα έσοδα που προβλέπονται να καταχωρούνται στους λογαριασμούς 72-78 <sup>41</sup>.

Ο νομοθέτης με αυτή την παράγραφο επιβάλλει την τήρηση του λογαριασμού 94 από επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών που υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό (λογαριασμοί 70, 71). Στην πραγματικότητα αντί για να τηρείται το βιβλίο αποθήκης (από το ποσό 6.500.000 ευρώ) το οποίο καταργήθηκε, τηρείτε ο λογαριασμός 94 (από το ποσό 5.000.000) έτσι με αυτό τον τρόπο τροποποιείται το Π.Δ. 1123/1980 Α' 283 το οποίο όριζε ότι δεν τηρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. Στην πραγματικότητα όμως με αυτή την παράγραφο παρατηρείται ότι ο νομοθέτης επιθυμεί να εκσυγχρονίσει τα πράγματα στην απεικόνιση των συναλλαγών σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς. Και μπορεί να φαίνεται ότι ο λογαριασμός 94 να αντικατέστησε τυπικά και μόνο το βιβλίο αποθήκης, όμως παρουσιάζονται και κάποια σημάδια προόδου όπως ότι στα δεδομένα του λογαριασμού 94 δίνεται η δυνατότητα να μην εκτυπώνονται και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν, έτσι οι επιχειρήσεις.

<p><b>9.</b> Το πρώτο, το δεύτερο και τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και ορισμένων εξόδων (μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο) στα διπλογραφικά βιβλία. Καθιερώνεται για πρώτη φορά δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθάριστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί από τον έλεγχο να δίνεται άμεσα κατάσταση με ανάλυση των εσόδων αυτών 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. Η δυνατότητα αυτή ισχύει και για τα απλογραφικά βιβλία.<sup>42</sup></p>	<p>Η διαφορά που παρατηρείται ανάμεσα στις διατάξεις του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ είναι ότι σύμφωνα με τον νέο κώδικα δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης των ακαθάριστων εσόδων και του Φ.Π.Α καθημερινά σε στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα. Ενώ σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση τήρησης από τις Α.Ε βιβλίων πρακτικών γενικών συνελεύσεων μετόχων, βιβλίο πρακτικών διοικητικού συμβουλίου</p>
--	---

<sup>41</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ 326-327.

<sup>42</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 9.

	και βιβλίο μετόχων, όπως και βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και διαχείρισης από τις Ε.Π.Ε. <sup>43</sup>
--	--

<p><b>10.</b> Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:</p> <p>10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκευή μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης. Το Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων ενημερώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος άρθρου, μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.</p> <p>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. 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 νόμου 2190/1920. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980. Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού.</p> <p>Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:</p> <p>α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε</p>	<p>Σε αυτή την παράγραφο του άρθρου 4, όσον αφορά το Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν παρατηρείται κάποια διαφορά σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις του ΚΒΣ. Οι διατάξεις αυτής της υποπαραγράφου είναι όμοιες με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του ΚΒΣ.</p> <p>Αντίθετα όσον αφορά το βιβλίο απογραφών γίνεται αντιληπτό ότι υπάρχουν διαφορές σε σχέση με τον ΚΒΣ. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Ε.Γ.Λ.Σ (Π.Δ. 1123/1980), διάταξη η οποία ισχύει μόνο στον ΚΦΑΣ. Μια άλλη διαφορά που παρατηρείται είναι όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).</p> <p>1. Όσον αφορά τον τρόπο καταχώρησης των αποθεμάτων που βρίσκονται στα υποκαταστήματα, ο ΚΒΣ δεν είχε προβλέψει κάτι για αυτό σε αντίθεση με τον ΚΦΑΣ που</p>
---	--

<sup>43</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 9.

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

αναφέρει ότι η καταχώρηση τους γίνεται στο βιβλίο απογραφών με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα θα δίδονται άμεσα στον έλεγχο που θα γίνεται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Αντίθετα στον ΚΦΑΣ δεν υπάρχει η έννοια του υποκαταστήματος καθώς δεν υπάρχουν και οι διπλότυπες καταστάσεις (πάνω από 50 χιλμ.) ποσοτικής καταμέτρησης ή CD-ROM υποκαταστημάτων.

2. Όσον αφορά τον τρόπο καταχώρησης πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν διακρίνονται κάποιες διαφορές στις διατάξεις των δύο νόμων.

3. Σχετικά με τον τρόπο καταχώρησης των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού- παθητικού ο ΚΦΑΣ αναφέρει ότι στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται μόνο τα υπόλοιπα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση του κάθε λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Επίσης σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ για τις αναλύσεις κάθε λογαριασμού δεν υπάρχουν καταστάσεις ή ισοζύγια ή μέσα αποθήκευσης.

4. Όσον αφορά τον τρόπο καταχώρησης αποθεμάτων τρίτων δεν διακρίνονται κάποιες διαφορές στις διατάξεις των δύο νόμων.

5. Τέλος όσον αφορά την υποχρέωση κατάρτισης ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης δεν διακρίνονται κάποιες διαφορές στις διατάξεις των δύο νόμων.<sup>45</sup>

<sup>45</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 10.

παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του νόμου 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.

Σημειώνεται ότι τα αποθέματα όλων των αποθηκευτικών χώρων που βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα ή άλλο αποθηκευτικό χώρο δύνανται να καταχωρούνται ενιαία στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής. Διευκρινίζεται ότι δεν τηρούνται διπλότυπες πλέον καταστάσεις απογραφής για τα υποκαταστήματα και τους αποθηκευτικούς χώρους που βρίσκονται σε απόσταση πάνω από 50 χιλιόμετρα από την έδρα. Επίσης ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

Χρόνος ενημέρωσης.

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος άρθρου, μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αποθέματα τρίτων υπόχρεων.

Τα αποθέματα που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του υπόχρεου καταχωρούνται κατ' είδος και ποσότητα στο βιβλίο απογραφών, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.<sup>44</sup>

Με τις διατάξεις της παραπάνω παραγράφου αυτής ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης

<sup>44</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 10.



συναλλαγών υποχρεούται να τηρεί Μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων και Βιβλίο Απογραφών. Σημειώνεται ότι τα βιβλία αυτά τηρούνται αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

Οι διατάξεις που αφορούν το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και το Βιβλίο απογραφών προβλέπονταν και στο προηγούμενο καθεστώς με μικρές διαφοροποιήσεις. Στο μητρώο παγίων στοιχείων καταχωρούνται τα πάγια που έχει η κάθε επιχείρηση στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ο ισολογισμός της επιχείρησης, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης<sup>46</sup>.

Η ύπαρξη αυτής της παραγράφου είναι για λόγους λογιστικής οργάνωσης στις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του τύπου βιβλίων που τηρούνται (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Αν και δεν παρατηρούνται αξιόλογες διαφορές με το προηγούμενο καθεστώς μπορούμε να διακρίνουμε την τάση του νόμου να επιδιώκει να απλουστεύσει τα πράγματα έστω και στα σημεία (πχ ότι όταν στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού-παθητικού, καταχωρούνται μόνο τα υπόλοιπα των πρωτοβάθμιων λογαριασμών και όχι όλη η ανάλυση των λογαριασμών, η οποία δίνεται μόνο σε περίπτωση ελέγχου).

<p><b>11.</b> Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παραγράφου 23 (Η παρ 23 του άρθρου 4 καταργείται από 01/01/2014<sup>47</sup>) του άρθρου αυτού, και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.</p> <p>Εάν ορισμένα από τα οριζόμενα με τις διατάξεις αυτές βιβλία, καταστάσεις, ή οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, τηρούνται χειρόγραφα, τότε τα δεδομένα αυτών δεν αποθηκεύονται στο φάκελο αυτό. Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., και τα</p>	<p>Πρόκειται για μια νέα διάταξη που ισχύει με την αντικατάσταση του ΚΒΣ από τον ΚΦΑΣ και ορίζει την τήρηση του Ηλεκτρονικού Φακέλου Ελέγχου (Η.Φ.Ε.) από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών.</p>
--	--

<sup>46</sup> Astbooks, Σελ 105.

<sup>47</sup> Πολ 1023/20-01-2014, Άρθρο 1.

δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.<sup>48</sup>

Με την παραπάνω παράγραφο ορίζεται ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία έχουν την υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου. Πρόκειται για μια νέα διάταξη που δεν υπήρχε στο προηγούμενο καθεστώς Κ.Β.Σ., ωστόσο έρχεται να αντικαταστήσει την παρ. 6 του άρθρου 20 του Διατάγματος,<sup>49</sup> και μέσω αυτής επιχειρείται η επίτευξη πολλαπλών ωφελειών και για το κράτος και για τις επιχειρήσεις.

Αφενός τα οφέλη που παρατηρούνται για το κράτος είναι εμφανή, καθώς διευκολύνεται η διενέργεια του ελέγχου και εκσυγχρονίζονται οι μέθοδοι που αυτός γίνεται, έτσι το κράτος μπορεί να ελέγξει οποιαδήποτε στιγμή φάκελους εταιρειών διπλογραφικών βιβλίων οποιαδήποτε στιγμή και σε λιγότερο χρόνο. Και αφετέρου τα οφέλη για τις επιχειρήσεις παρατηρούνται στην μείωση της γραφειοκρατίας αλλά και η μείωσης του κόστους κυρίως σε εργατοώρες για την σύνταξη χειρόγραφων εγγράφων αλλά και σε γραφική ύλη.

**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 Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20η) 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 20η 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.

Οι διαφορές που παρατηρούνται ανάμεσα στις διατάξεις του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ που αφορούν την ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων είναι ότι αυξήθηκαν οι χρόνοι ενημέρωσης των βιβλίων. Πιο συγκεκριμένα:

1) Το ή τα ημερολόγια μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του στοιχείου και για τις ταμειακές από την διενέργεια τους και όχι μέχρι την δέκατη πέμπτη (15η) μέρα του επόμενου μήνα, όπως ίσχυε επί ΚΒΣ. Η προθεσμία αυτή όμως δεν μπορεί να είναι πέραν της εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α.

2) Του βιβλίου απογραφών με την αξία (αποτίμηση) των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και το

<sup>48</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 11.

<sup>49</sup> Astbooks, Σελ. 106, Αθήνα 2013.

κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος<sup>50</sup>

Οι διατάξεις της παραγράφου 12 ορίζουν το χρόνο ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων, όπως γενικότερα αναφέρονται σε προηγούμενες παραγράφους. Με αυτή την παράγραφο είναι εμφανές ότι ο νομοθέτης δίνει έμφαση στην ουσία πάνω από τον τύπο. Η παράταση αυτή στον χρόνο ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων δίνει περισσότερο χρόνο στις επιχειρήσεις όσον αφορά στον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, παρακάμπτοντας γραφειοκρατικές προθεσμίες χωρίς ουσία (εφόσον τα βιβλία ενημερώνονται πριν την εμπρόθεσμη υποβολή του Φ.Π.Α. και για το βιβλίο απογραφών πριν την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν προκαλείτε κάποια διαφοροποίηση ούτε στο Φ.Π.Α. ούτε στην φορολογία εισοδήματος).

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

Οι διατάξεις της παραγράφου 13, με τις οποίες ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινήσεων.

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

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

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.

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι

Οι διατάξεις της παραγράφου 14, με τις οποίες ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινήσεων.<sup>51</sup>

<sup>50</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 12.

<sup>51</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 12 -15.

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

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

**15.** Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξηρημένη λογιστική, αντί να καταχωρούνται σε ιδιαίτερα βιβλία ή καταστάσεις, καταχωρούνται στα βιβλία της έδρας και ειδικά οι αγορές, οι πωλήσεις και το ταμείο κάθε υποκαταστήματος παρακολουθούνται χωριστά από τα αντίστοιχα δεδομένα της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

Στο υποκατάστημα από τα βιβλία του οποίου εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα τηρούνται ίδια διπλογραφικά βιβλία και εξάγεται τελικό αποτέλεσμα το οποίο ενσωματώνεται με λογιστική εγγραφή στα βιβλία της έδρας<sup>73</sup>.

Σημειώνεται ότι τα δεδομένα των βιβλίων των υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα μπορεί να ενσωματώνονται αντί στα βιβλία της έδρας, στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα και σχετίζονται με αυτό. Αυτονόητο είναι ότι τα δεδομένα αυτά εμφανίζονται διακεκριμένα από τα δεδομένα του υποκαταστήματος αυτού.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες σχετικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων, ωστόσο σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ δεν υπάρχει η υποχρέωση τήρησης ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων ή μηνιαίου ή ημερησίου φύλλου συναλλαγών για τα υποκαταστήματα.<sup>52</sup>

Τονίζεται ότι με τον ΚΦΑΣ δεν ορίζεται η έννοια του υποκαταστήματος, αλλά οι διατάξεις αναφέροντα σε υποκαταστήματα και αποθήκες. Ως ορισμός του υποκαταστήματος θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της έδρας (κεντρικού), στον οποίο λαμβάνει χώρα παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα<sup>53</sup>.

Με την παραπάνω παράγραφο ο νομοθέτης δίνει οδηγίες για το πώς θα τηρούνται οι συναλλαγές στα υποκαταστήματα, γενικά αυτή η παράγραφος είναι κανονιστικού χαρακτήρα και λογιστικής οργάνωσης για τις επιχειρήσεις. Το θετικό που παρατηρείται είναι ότι δεν υπάρχει η υποχρέωση

<sup>52</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 15.

<sup>53</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ 207.

τήρησης ημερολογίου ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων, (αυτονόητο είναι ότι τα δεδομένα αυτά εμφανίζονται διακεκριμένα από τα δεδομένα του υποκαταστήματος αυτού) και γενικότερα υπάρχει η τάση για εκσυγχρονισμό των παλιών άρθρων και κατάργηση των πολυάριθμων διατάξεων. Αυτή η τάση παρατηρείται και στο παρόν άρθρο καθώς δίνονται όλες οι οδηγίες για την τήρηση διπλογραφικών βιβλίων μέσα σε λίγες παραγράφους, (από την παράγραφο 7 έως την 15). Από την άλλη μεριά όμως αυτό που γίνεται αντιληπτό είναι ότι το νόημα των παραπάνω παραγράφων στο σύνολο τους δεν άλλαξαν και πολλά πράγματα σε επίπεδο φορολογικής οργάνωσης καθώς κινούνται στα νοηματικά πλαίσια του προηγούμενου καθεστώτος ΚΒΣ.

#### **4.3 Τήρηση απλογραφικών βιβλίων:**

<p><b>16.</b> Ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:</p> <p>α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.  β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 ορίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίου εσόδων- εξόδων και βιβλίου ή καταστάσεις απογραφής από τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ.</p> <p>Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνιση συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν.</p> <p>Διευκρινίζεται ακόμη ότι τα δεδομένα των πιο πάνω βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν.<sup>54</sup></p>	<p>Δεν διακρίνεται κάποια διαφορά στις διατάξεις των δύο κωδικών, παρά μόνο θα μπορούσε να επισημανθεί ότι τα απλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τον ΚΒΣ ήταν τα βιβλία δεύτερης κατηγορίας. Και ο ΚΒΣ λοιπόν έθετε την υποχρέωση της τήρησης του βιβλίου εσόδων-εξόδων και του βιβλίου απογραφών από τους επιτηδευματίες, (παρ 1 και 6, άρθρου 6 Π.Δ. 186/1992) τους υπόχρεους απεικόνιση συναλλαγών σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ.<sup>55</sup></p> <p>Μια άλλη διαφορά που έχουμε είναι ότι από 01/01/2013 τα πιο πάνω βιβλία τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα ανεξάρτητα του τρόπου τήρησης τους, σε αντίθεση με τον ΚΒΣ που τα βιβλία εσόδων-εξόδων υπόκεινταν σε θεώρηση από τις αρμόδιες ΔΟΥ<sup>56</sup>.</p>
--	--

<p><b>17.</b> Στο βιβλίο εσόδων – εξόδων καταχωρούνται</p>	<p>Οι διαφορές που μπορούν να</p>
--	-----------------------------------

<sup>54</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 16.

<sup>55</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Άρθρο 4, παρ 16.

<sup>56</sup> Astbooks, σελ 113.

διακεκριμένα:

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

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσής, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.

Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ο εν λόγω υπόχρεος, καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες τα στοιχεία όπως αναφέρονται στην παράγραφο 17 στο παρών άρθρο.

Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ., τα δεδομένα των περιπτώσεων δ', στ' και ζ', καταχωρούντο σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ενώ με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ\_\_\_καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες. Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε ιδιαίτερο χώρο του εν λόγω βιβλίου των καταθέσεων και των αναλήψεων κεφαλαίων, των δανείων που χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και των εισπράξεων ή καταβολών που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στο χρόνο ενημέρωσης, όπως αυτός ορίζεται παρακάτω στην

γίνουν αντιληπτές όσον αφορά τα στοιχεία που πρέπει να καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων-εξόδων είναι:

Μαζί με τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις που όριζε ο ΚΒΣ καταχωρούνται και τα έσοδα από πώληση βοηθητικών και υλικών συσκευασίας. Αντίθετα ο ΚΦΑΣ δεν επιβάλλει να καταχωρούνται οι καταθέσεις και αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια και οι εισπράξεις ή καταβολές δανείων. Τέλος μέχρι το χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου ή σε καταστάσεις, γίνεται ανάλυση των πωλήσεων, των αγορών, των παγίων και των αυτοπαραδόσεων με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.<sup>58</sup> Γενικά αυτό που γίνεται αντιληπτό είναι ότι με αυτή την παράγραφο απλοποιείται η τήρηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων και ουσιαστικά τροποποιούνται οι παρ 1, 2, 4, του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992<sup>59</sup>.

παράγραφο 18, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.<sup>57</sup>

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

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων εξόδων, ο οποίος συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταχωρείται για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των προαναφερόμενων στην παράγραφο 17 δεδομένων.

Όσον αφορά την καταχώρηση στοιχείων αγοράς αγαθών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής χωρίς να έχουν παραληφθεί τα αγαθά, τότε η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών ή γίνονται οι σχετικές εγγραφές στον ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων και τακτοποιούνται με

Σε αυτή περιλαμβάνεται αυτούσια η παρ 3 του άρθρου 17 του Π.Δ. 186/1992, ενώ περεταίρω επέρχεται σημαντική τροποποίηση στον χρόνο τήρησης των απλογραφικών βιβλίων<sup>61</sup>. Σχετικά με τον χρόνο ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων-εξόδων παρατηρείται ότι η προθεσμία ενημέρωσης παρατείνεται σε σχέση με αυτή που ίσχυε επί ΚΒΣ και συνδέεται άμεσα με τις προθεσμίες του Φ.Π.Α.. Πιο συγκεκριμένα ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης του Φ.Π.Α.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 17.

<sup>59</sup> Astbooks, Σελ 118.

<sup>57</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 17.

την παραλαβή των αγαθών αντίστοιχα για κάθε περίπτωση.<sup>60</sup>

Στις παραπάνω παραγράφους ορίζεται ποιοι είναι υπόχρεοι απεικόνισης απλογραφικών βιβλίων, το τι καταχωρείται στο βιβλίο εσόδων εξόδων αλλά και ο χρόνος ενημέρωσης του. Είναι εμφανές ότι ο νομοθέτης θέλει να εστιάσει στην κατάργηση γραφειοκρατικών διαδικασιών χωρίς όμως να τίθεται σε κίνδυνο η ορθή απεικόνιση των συναλλαγών. Αυτό παρατηρείται αφενός στο ότι πλέον τα βιβλία τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν, έτσι με την κατάργηση των θεωρημένων βιβλίων από τις αρμόδιες ΔΟΥ, μια σειρά γραφειοκρατικών διαδικασιών παύουν πλέον να υφίστανται. Επιπρόσθετα παρατάθηκε ο χρόνος ενημέρωσης των απλογραφικών βιβλίων, έτσι δίνεται περισσότερος χρόνος στις επιχειρήσεις όσον αφορά στον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, παρακάμπτοντας γραφειοκρατικές προθεσμίες χωρίς ουσία. Και αφετέρου δεν τίθεται σε κίνδυνο η ορθή απεικόνιση των συναλλαγών με τις παραπάνω αλλαγές, καθώς με τις νέες διατάξεις υπάρχουν δικλείδες ασφαλείας για την ασφαλή απεικόνιση των συναλλαγών όπως οι τριμηνιαίες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Έτσι σε κάθε περίπτωση τα βιβλία ακόμα και να τηρούνται μηχανογραφικά μπορούν απλά να δίδονται έγκαιρα στον έλεγχο εφόσον ζητηθούν, αλλά και όσον αφορά την παράταση της τήρησης των βιβλίων δεν επηρεάζεται η απεικόνιση των συναλλαγών εφόσον τα βιβλία ενημερώνονται πριν την εμπρόθεσμη υποβολή του Φ.Π.Α., επομένως είναι σαφές ότι δεν προκύπτει κάποια σύγχυση στο πως θα γίνετε η απεικόνιση από τις επιχειρήσεις.

**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.

Η καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-

Για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου η ημερομηνία, τη αξία κτήσης, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσης, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία του. Ο χρόνος καταχώρησης δεν πρέπει να ξεπερνάει τις εμπρόθεσμες

<sup>61</sup> Astbooks, Σελ 121.

<sup>62</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 18.

<sup>60</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 18.



εξόδων ή σε καταστάσεις των δεδομένων που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και αφορούν τα πάγια, γίνεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων μέχρι τη προθεσμία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. <sup>63</sup>	ημερομηνίες δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. <sup>64</sup>
---	---

<b>20.</b> Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.	Όσον αφορά την καταχώρηση αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής, ο ΚΦΑΣ καθορίζει ακριβώς ποια από αυτά καταχωρίζονται. Τα αποθέματα των αγαθών που βρίσκονται στα υποκαταστήματα καταχωρίζονται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, με την προϋπόθεση να δίνονται άμεσα τα δεδομένα τους στον έλεγχο που γίνεται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Η δε καταγραφή της αξίας γίνεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι μέχρι την 20/2, όπως ίσχυε στον ΚΒΣ. <sup>66</sup>
---	--

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 20 ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί απλογραφικά βιβλία υποχρεούται να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, τις Α' και Β' ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας που είναι στην κυριότητα του και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Επίσης ορίζεται ρητά η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή σε απλότυπες καταστάσεις, των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου, ανεξάρτητα του τύπου που αυτά βρίσκονται. Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, ή σε καταστάσεις απογραφής, διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων αυτών

<sup>63</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 19.

<sup>64</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 19.

καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.<sup>65</sup>

**21.** Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' 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 επιμέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί επίσης να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, με την προϋπόθεση ότι θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» κατά περίπτωση. Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατόν πενήντα (150) ευρώ έκαστο και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν συγκεντρωτικά με ένα ποσό, με αναγραφή και του πλήθους των αντίστοιχων δικαιολογητικών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των ακαθάριστων εσόδων και ορισμένων

Η ουσιαστική αλλαγή που προβλέπεται από τον ΚΦΑΣ είναι ότι καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης των ημερήσιων εσόδων σε μια εγγραφή με τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α καταχωρίζονται καθημερινά με ένα ποσό ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων<sup>68</sup>. Με την προϋπόθεση να δίνεται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθεί από αυτόν κατάσταση με ανάλυση των εσόδων για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού ή του αύξοντα αριθμού του ημερήσιου δελτίου "Ζ" κατά περίπτωση, διάταξη η οποία δεν οριζόταν από τον ΚΒΣ.<sup>69</sup>

<sup>66</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, Παρ 20.

<sup>65</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 20.

<sup>68</sup> Astbooks, Σελ 127.

<sup>69</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 21.

εξόδων (μέχρι του ποσού των εκατό πενήντα (150) ευρώ έκαστο) στο βιβλίο εσόδων-εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, 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. Σημειώνεται ότι τη δυνατότητα αυτή την έχει και ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, όπως προαναφέρεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 4 της παρούσης.<sup>67</sup>

**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.

Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ όταν τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο εσόδων-εξόδων στο υποκατάστημα, τότε τα δεδομένα του καταχωρίζονται χωριστά και συγκεντρωτικά στα βιβλία της έδρας, μέχρι την προθεσμία ενημέρωσης του και όχι μέχρι την δέκατη πέμπτη (15η) μέρα του μήνα, όπως επέτασσε ο ΚΒΣ.<sup>70</sup>

**23.** Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από 1.1.2014. Κατά συνέπεια οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών(πρόσθετων βιβλίων).

<sup>67</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 4, παρ 21.

<sup>70</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 4, παρ 21.

#### **4.4 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται, από 1/1/2013, η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, σε τήρηση απλογραφικών (Β' κατηγορίας) ή διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας), ο τρόπος τήρησης των βιβλίων αυτών, καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Στην πραγματικότητα θα μπορούσαμε να πούμε ότι αυτό το άρθρο χωρίζεται σε τρία μέρη, από την παράγραφο 1 έως την 6 όπου είναι εννοιολογικό κομμάτι και ορίζονται ποιες είναι οι κατηγορίες των βιβλίων και με ποια κριτήρια εντάσσονται σε κάθε κατηγορία ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την παράγραφο 7 έως την 15 όπου αναλύεται ο τρόπος τήρησης των διπλογραφικών βιβλίων (βιβλία Γ' κατηγορίας με τον ΚΒΣ), και από την παράγραφο 16 έως την 22 που αναλύεται ο τρόπος τήρησης των απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας με τον ΚΒΣ), ενώ η παράγραφος 23 καταργείται με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 και παύει πλέον να ισχύει από την 1.1.2014. Κατά συνέπεια, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων).

Όσον αφορά το πρώτο μέρος αποτελεί εννοιολογικό και εισαγωγικό κομμάτι αυτού του άρθρου ενώ δεν παρατηρείται κάποια αισθητή διαφοροποίηση με τον ΚΒΣ. Σχετικά με το δεύτερο και τρίτο κομμάτι είναι εμφανές ότι ο νομοθέτης επιδιώκει να εκσυγχρονίσει τα μέχρι τώρα πράγματα και να παρακάμψει γραφειοκρατικές διαδικασίες που ταλανίζουν αφενός τις επιχειρήσεις στον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών και αφετέρου το κράτος από ανείσπρακτα έσοδα λόγω έλλειψης ελεγκτικών διασταυρώσεων.

Σε άλλα σημεία αυτό επιτυγχάνεται περισσότερο και σε άλλα σημεία λιγότερο. Τα αξιοσημείωτα σημεία που αξίζει να αναφερθούμε είναι αναμφίβολα η παράταση στην τήρηση για τα διπλογραφικά και τα απλογραφικά βιβλία μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., καθώς και το ότι τα παραπάνω βιβλία δεν τυπώνονται πλέον σε θεωρημένο χαρτί, έτσι μειώνεται αισθητά η γραφειοκρατία αλλά δίνεται και μια ανάσα ευελιξίας στις επιχειρήσεις όσον αφορά τον χρόνο τήρησης των βιβλίων. Από την άλλη μεριά κάποια άλλα σημεία του παρόντος άρθρου μπορεί να επέφεραν κάποιες αλλαγές στον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών, όμως αμφισβητείται η αποτελεσματικότητα που μπορεί να έχουν. Τέτοια σημεία είναι η κατάργηση του βιβλίου αποθήκης από τις επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και η αντικατάσταση του από την υποχρεωτική τήρηση του λογαριασμού 94, δηλαδή άλλαξαν οι παλιές διατάξεις και αντικαταστάθηκαν από νέες παρόμοιου περιεχομένου. Όπως και στην περίπτωση της τήρησης του

ηλεκτρονικού φακέλου ελέγχου που αποτελεί νέα διάταξη καθώς δεν προβλεπόταν κάτι τέτοιο με τον ΚΒΣ αλλά όμως προβλεπόταν ότι οι επιχειρήσεις ήταν υπόχρεες να στέλνουν στις αρμόδιες ΔΟΥ (στο τμήμα του ΚΒΣ) κάθε χρόνο αναλυτικά ισοζύγια των λογαριασμών τους. Επομένως και οι δύο προαναφερόμενες περιπτώσεις σκοπό έχουν τον εκσυγχρονισμό των παλιών διατάξεων και τη μείωση της γραφειοκρατίας αλλά τελικά αυτό που παρατηρείται είναι ότι αποτελούν νέες διατάξεις με παλιό περιεχόμενο.

## **Άρθρο 5**

### **Δελτίο Αποστολής**

#### **5.1 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Σε αυτό το άρθρο αναλύει για το δελτίο αποστολής και το πως θα πρέπει να γίνετε η διακίνηση των αγαθών. Σύμφωνα με την Πολ 1023/14 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 51 του Ν.4223/31.12.2013, το οποίο τροποποιεί τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 Υποπαράγραφος Ε1 Οι διατάξεις του άρθρου 5 καταργούνται και παύουν πλέον να ισχύουν από 01/01/2014<sup>71</sup>. Ο νομοθέτης με ειδική διάταξη νόμου κατάργησε αυτό το άρθρο καθώς πλέον δεν αποφέρει τίποτα στην ασφαλή απεικόνιση των συναλλαγών. Στην αρχική κωδικοποίηση του νόμου, το άρθρο αυτό αποτελούσε στοιχείο διασφάλισης των συναλλαγών, καθώς από 01/01/2013 (έναρξη ισχύος του ΚΦΑΣ) τα τιμολόγια διατίθενται πλέον αθεώρητα καθώς και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, με εξαίρεση τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Έτσι το θεωρημένο δελτίο αποστολής συνενωμένο με αθεώρητο στοιχείο αποτελούσε μια διασφάλιση στην διακίνηση των συναλλαγών και κατά συνέπεια των δημοσίων εσόδων. Όχι όμως απαραίτητα και της φοροδιαφυγής. Από 01/01/2014 καταργείται η θεώρηση όλων των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, επομένως και του δελτίου αποστολής, έτσι καταργείται όλο το άρθρο 5 που αφορά το δελτίο αποστολής και για την διασφάλιση των συναλλαγών εισάγονται νέες μέθοδοι δικλείδων ασφαλείας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, όπως οι μηνιαίες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών<sup>72</sup>, ή όπως τροποποιήθηκε αργότερα οι τριμηνιαίες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Πολ 1023/20.01.2014, Άρθρο 3.

<sup>72</sup> Πολ 1022/31.01.2014.

<sup>73</sup> Πολ 1078/17.03.2014.

## Άρθρο 6

### Τιμολόγηση Συναλλαγών

#### 6.1 Περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου:

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές / ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
<p><b>1.</b> 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.</p> <p>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.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις εκδίδεται τιμολόγιο συναλλαγών και ποιοι είναι οι υπόχρεοι έκδοσης αυτού. Τιμολόγιο, λοιπόν, εκδίδεται για: α) Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση), β) Την παροχή υπηρεσιών, γ) Την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας. Προϋπόθεση για την έκδοση τιμολογίου είναι, ο εκδότης να είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και ο αντισυμβαλλόμενος ομοίως υπόχρεος ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και η συναλλαγή να αφορά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον πελάτη του (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτον (ανάθεση</p>	<p>Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται διπλότυπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, από τον πελάτη του υπόχρεου ή από τρίτον για τις παραδόσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα. Στον ΚΒΣ επιπλέον αναφερόταν και η έκδοση τιμολογίου για πώληση εισαγωγικού δικαιώματος, διάταξη η οποία δεν αναφέρεται στον ΚΦΑΣ.<sup>75</sup> (ΚΒΣ Άρθρο 12 παρ.1 και Άρθρο 18α παρ. 1)</p> <p>Βέβαια επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που απαιτείται η έκδοση τιμολογίου, και δεν αναφέρεται πλέον ως περίπτωση η «πώληση δικαιώματος εισαγωγής», περίπτωση που αναφερόταν σε όλα τα προγενέστερα νομοθετήματα (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Σ. κ.λπ.). Η απάλειψη της φράσης αυτής δεν σημαίνει κάποια ουσιαστική μεταβολή, καθόσον η περίπτωση αναφέρονταν κυρίως σε συναλλαγές με τη διαδικασία του clearing, που πλέον δεν συναντώνται στην πράξη και πάντως σε κάθε περίπτωση για την πώληση - εκχώρηση δικαιώματος,</p>

<p>τιμολόγησης) για τις παραδόσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.<sup>74</sup></p>	<p>εκδίδεται τιμολόγιο για παροχή υπηρεσίας. Αντίθετα δεν επηρεάζει τις περιπτώσεις πώλησης εισαγόμενων αγαθών, με μεταβίβαση αυτών στον τελωνειακό χώρο, με τελωνειακή αναγνώριση και εκχώρηση φορτωτικών εγγράφων, όπου και απαιτείται η έκδοση τιμολογίου.</p>
--	---

<p><b>2.</b> 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.</p>	<p>Το περιεχόμενο της παραγράφου αυτής, καλύπτει την τιμολόγηση των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι όμοιου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του προισχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. Επισημαίνεται ότι με τον όρο «επαναλαμβανόμενες πωλήσεις» αγαθών και υπηρεσιών, νοείται η εντός της ημέρας αλλά και κάθε επόμενη ημέρα ή κατ'αραιότερα χρονικά διαστήματα πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.</p>
---	---

<p><b>3.</b> 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.</p>	<p>Η μεταβολή που παρατηρείται στις διατάξεις του ΚΦΑΣ σε σχέση με αυτά που ίσχυαν στον ΚΒΣ είναι ότι πλέον τιμολόγιο δεν εκδίδεται για τις επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών και τελών. (ΚΒΣ Άρθρο 12 παρ. 3)</p>
---	---

<p><b>4.</b> Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της</p>	<p>Δεν παρατηρείται κάποια διαφορά</p>
---	--

<sup>75</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 6, παρ 1 και 3.

<sup>74</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 1-2.

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.

ανάμεσα στις διατάξεις των δύο νόμων. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι όμοιου περιεχομένου με εκείνες της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.<sup>76</sup>

**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.

Για τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως τέθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), διευκρινίζονται τα ακόλουθα, όσον αφορά, κυρίως, τις μεταβολές που υπήρξαν σε σχέση με εκείνες τις εν πολλής όμοιου περιεχομένου διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992):

1) Δεν προβλέπεται πλέον η έκδοση (υποχρεωτικά) τιμολογίου, για αγορά αγαθών από μη υπόχρεους σε έκδοση αυτού (π.χ. ιδιώτες), καθώς και για τις περιπτώσεις υπόχρεων που αρνούνται την έκδοση του ή εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο.

2) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3, στις περιπτώσεις συναλλαγών με ιδιώτες, αποδεικνύουν τις συναλλαγές τους με τη σύνταξη τίτλου κτήσης, που περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναλυτικά αναφέρονται

Οι μεταβολές που παρατηρήθηκαν στις διατάξεις των δύο νόμων διευκρινίζονται με την ερμηνευτική ΠΟΛ 1004/04.01.2013, υποπαραγράφος Ε1, Άρθρο 6, Παρ 5. (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.5, με διαφοροποίηση). Η απεικόνιση των συναλλαγών από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών καθώς και από πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3, σε πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση απεικόνισης συναλλαγών γίνεται με την σύνταξη "τίτλου κτήσης" (συμφωνητικό, υπεύθυνη δήλωση ή ακόμα και τιμολόγιο αγοράς σε περίπτωση υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών όταν κάνουν αγορές από ιδιώτες). Σε 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<sup>77</sup>.

<sup>76</sup> Πολ 1004/04.01.2013, παρ 4-5.

<sup>77</sup> Δημ. Π. Σταματόπουλος, Σελ. 494.



στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού.  
Ως <<τίτλος κτήσης>> μπορεί να θεωρηθεί κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμη και τιμολόγιο αγοράς, αρκεί να περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλομένων και της συναλλαγής, και πρέπει να συντάσσεται εντός των προθεσμιών που αναφέρονται στις παραγράφους 14 και 15 του παρόντος άρθρου, που αφορούν στο χρόνο έκδοσης των τιμολογίων. Σε περίπτωση άρνησης έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου γίνεται άμεση γνωστοποίηση, από τον αγοραστή ή λήπτη υπηρεσιών, στην Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε κεντρικές υποδομές, αντί έκδοσης τιμολογίου που προέβλεπαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως ή μέσω fax ή ηλεκτρονικά ή να εκδίδεται τιμολόγιο το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

**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.

Αναφορικά με τις διατάξεις της παραγράφου 6 διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Καταργείται το καθεστώς που εισήγαγαν οι διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 21α του ν. 3842/2010 και κατά συνέπεια δεν είναι πλέον υποχρεωτική η άμεση έκδοση Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν, μπορεί δηλαδή να εκδοθούν διακριτά Δελτία Αποστολής και να ακολουθήσει η έκδοση του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων.

β) Στις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα με την παράγραφο 2 του άρθρου 6.

γ) Εξακολουθούν να ισχύουν αναλόγως, με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο 3/1992 παρ. 12.9., αναφορικά με την αγορά γάλακτος από τυροκομικές - τυρεμπορικές επιχειρήσεις,

Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ για τις αγορές αγροτικών προϊόντων εκδίδεται τιμολόγιο και όχι δελτίο αποστολής-τιμολόγιο, όπως ίσχυε επί ΚΒΣ. Άλλωστε από 01/01/2014 το δελτίο αποστολής καταργήθηκε, αλλά και η θεώρηση όλων των βιβλίων και στοιχείων όπως ορίζει η Πολ 1023/20-01-2014.<sup>79</sup> (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.6, με διαφοροποίηση). Σε κάθε περίπτωση εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 2 άρθρο 6 για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις και αγορές αγροτικών προϊόντων καθώς και τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο 3/1992 παρ. 12.9., αναφορικά με την αγορά γάλακτος από τυροκομικές - τυρεμπορικές επιχειρήσεις, όταν η τιμή του γάλακτος καθορίζεται στο μέσο ή τέλος της γαλακτοκομικής περιόδου.

<sup>79</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 6, παρ 6.

εφόσον η τιμή του γάλακτος καθορίζεται στο μέσο ή τέλος της γαλακτοκομικής περιόδου, διευκρινίζοντας ότι, προκειμένου να μην θίγεται η βασική φορολογική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι τυροκόμοι υποχρεούνται να εκδίδουν, ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο ανά πωλητή - παραγωγό το αργότερο έως 31/12 εκάστου έτους και ένα εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της γαλακτοκομικής περιόδου.

δ) Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, από 1.1.2013 έπαψε να εκδίδεται θεωρημένο σε κάθε περίπτωση (πλην της έκδοσης του συνενωμένου με Δ.Α.), βάσει των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ..<sup>78</sup>

**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.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι όμοιου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.<sup>80</sup>

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

α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν.

Οι διαφορές που παρατηρούνται στις διατάξεις των δύο νόμων αναλύονται με την Ερμηνευτική ΠΟΛ 1004/04.01.2013, υποπαράγραφος Ε1, Άρθρο 6, Παρ 17. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, βάση των οποίων πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα, σε

<sup>78</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 6.

<sup>80</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 13.

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 έκαστου. Ο πελάτης ανεξάρτητα του τύπου 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.

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ενσωματώνονται ουσιαστικά στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), περί ανάθεσης

άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή σε τρίτη χώρα, μπορεί να εκδίδουν τιμολόγιο εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ενσωματώνονται ουσιαστικά στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), περί ανάθεσης τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε., επέρχονται δε ορισμένες μεταβολές: όπως ότι πλέον ο ΚΦΑΣ δεν απαιτεί την κατάρτιση έγγραφης συμφωνίας πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι προηγουμένως υπάρχει συμφωνία μεταξύ των προσώπων που εκδίδουν τιμολόγιο και των υπόχρεων, η οποία μπορεί να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Επιπλέον, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει αμοιβαία συνδρομή, η δραστηριότητα των προσώπων που τιμολογούν εξ ονόματος και για λογαριασμό των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, πρέπει να προκύπτει από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.<sup>81</sup> (ΚΒΣ Άρθρο 18α παρ. 2, με διαφοροποίηση)

<sup>81</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 6, παρ 17.

τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε., επέρχονται δε ορισμένες μεταβολές, οι οποίες συνοψίζονται στις εξής:

α) Δεν απαιτείται πλέον, η κατάρτιση έγγραφης συμφωνίας και η κατάθεση αυτής, 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, αρκεί η ύπαρξη προηγουμένως συμφωνίας (πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου) μεταξύ τους, η οποία μπορεί να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. ενδεικτικά ανταλλαγή email, επιστολών κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση αυτή, παραμένει 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, ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7/10/2003.

β) Σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίων στο εσωτερικό της χώρας, από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται τα τιμολόγια, δεν απαιτείται πλέον η έκδοση αυτών από ιδιαίτερες σειρές κατά προμηθευτή.

γ) Στα τιμολόγια που εκδίδει ο τρίτος, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του, στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή της ένδειξης «ανάθεση τιμολόγησης». Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι διευκρινίσεις, που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/14.1.2004 για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρειάζονται περαιτέρω διευκρινίσεις.

## **6.2 Περιπτώσεις έκδοσης εκκαθάρισης για λογαριασμό τρίτου:**

**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

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι προϋποθέσεις, ο χρόνος έκδοσης και το περιεχόμενο της εκκαθάρισης. Δεν επέρχεται καμία ουσιαστικής μεταβολή, σε σχέση με το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 - παράγραφος 7, άρθρο 12), ενώ καταργείται η διάταξη που

<p>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.</p>	<p>αναφέρονταν στη δυνατότητα έκδοσης εκκαθαρίσεων, για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων, η οποία δεν είχε ενεργοποιηθεί ποτέ.<sup>82</sup></p>
--	---

<p><b>8.</b> Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου εφαρμόζεται αναλόγως η παράγραφος 5 του παρόντος άρθρου. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται, κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.</p> <p>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.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως αντίστοιχα και στον προϋσχύοντα Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ορίζονται οι περιπτώσεις έκδοσης εκκαθάρισης επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.</p> <p>Με βάση τις υπόψη διατάξεις, όπως ισχύουν πλέον, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (</p>	<p>Οι μεταβολές που παρατηρούνται στις διατάξεις της παρούσης παραγράφου αναλύονται με την ερμηνευτική Πολ 1004/04.01.2013, υποπαράγραφος Ε1, Άρθρο 6, Παρ 8. (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.8, με διαφοροποίηση). Αναφορικά σε αυτή την παράγραφο ορίζονται οι περιπτώσεις έκδοσης εκκαθάρισης επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Έτσι για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (π.χ. ιδιώτες), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 που ορίζουν την σύνταξη τίτλου κτήσης, επιπλέον ορίζεται ότι επί παροχής υπηρεσιών, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δύναται να εκδίδει εκκαθάριση, έως το τέλος του 2ου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά το σύνολο</p>
--	--

<sup>82</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 7-8.

<p>ΦΕΚ Α' 229/19.11.2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992):</p> <p>1) Για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (π.χ. ιδιώτες), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 που ορίζουν την σύνταξη «τίτλου κτήσης», κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στις εν λόγω διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύονται με την παρούσα, όσον αφορά το είδος του παραστατικού, το περιεχόμενο, καθώς και το χρόνο έκδοσης αυτού.</p> <p>2) Επιπλέον ορίζεται ότι επί παροχής υπηρεσιών, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δύναται να εκδίδει εκκαθάριση, έως το τέλος του 2ου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Η ανωτέρω ρύθμιση - δυνατότητα του λήπτη των υπηρεσιών να εκδίδει εκκαθάριση, για περιπτώσεις χορήγησης αμοιβών (προμήθειων) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ρυθμίζεται με επιμέρους Υπουργικές Αποφάσεις (π.χ. ασφαλιστές, ασφαλιστικοί πράκτορες, πρακτορεία ΠΡΟΠΟ κ.λπ).</p>	<p>των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.</p>
--	---

### **6.3 Περιεχόμενο τιμολογίου:**

<p><b>9.</b> 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:</p> <p>α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό.</p> <p>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).</p> <p>γ) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».</p> <p>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</p>	<p>Με τις διατάξεις της παραγράφου 9, όπως ισχύουν, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992): Οι μεταβολές που παρατηρούνται στις διατάξεις του ΚΦΑΣ σε σχέση με το προϊσχύον καθεστώς ΚΒΣ και αναφέρονται στα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο δεν είναι ιδιαίτερα σημαντικές. Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ έπαψαν πλέον να αναγράφονται στο τιμολόγιο ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή</p>
---	---

<p>ο Α.Φ.Μ. του.</p> <p>ε) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».</p> <p>στ) Όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας» αντιστοίχως. Επομένως ενσωματώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 18α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που αναφέρονταν στους ενιαίους κανόνες και όρους τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε., και στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου προστίθενται και νέες ενδείξεις που αναγράφονται υποχρεωτικά, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις (α) έως και (στ) της παραγράφου αυτής (παρ. 9).</p>	<p>ποσοτικής παραλαβής ενώ αναγράφεται πλέον η ημερομηνία συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Επιπλέον στο τιμολόγιο, σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, αναγράφονται οι ενδείξεις: «Αντίστροφη επιβάρυνση», όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου.</p> <p>Όταν εφαρμόζονται τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας αναγράφεται: «Καθεστώς Περιθωρίου- Μεταχειρισμένα αγαθά», «Καθεστώς Περιθωρίου- Έργα τέχνης», «Καθεστώς Περιθωρίου- Αντικείμενα συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας».<sup>83</sup> (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.9 και άρθρο 18α παρ.3, με διαφοροποίηση)</p>
---	--

Η παραπάνω παράγραφος μας αναλύει τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο, οι μεταβολές που παρατηρούνται δεν είναι ιδιαίτερα σημαντικές. Οι βασικότερες από αυτές είναι ότι με τον ΚΦΑΣ έπαψαν πλέον να αναγράφονται στο τιμολόγιο ο αύξων αριθμός ή ποσοτικής παραλαβής ενώ αναγράφεται πλέον η ημερομηνία συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

Γενικότερα αυτό που καταφαίνεται έως την μέχρι τώρα ανάλυση του άρθρου είναι ότι οι παραπάνω παράγραφοι είναι κανονιστικού χαρακτήρα και απλά ορίζουν τι είναι το τιμολόγιο και με ποιόν τρόπο θα γίνετε η τιμολόγηση των συναλλαγών ενώ αυτό που παρατηρείται είναι ότι οι διατάξεις είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του ΚΒΣ, χωρίς αξιολογες διαφοροποιήσεις. Και παρόλο που ένας από τους σκοπούς αυτού του νόμου είναι ο εκσυγχρονισμός στην απεικόνιση των συναλλαγών από τις επιχειρήσεις και η καταπολέμηση της γραφειοκρατίας, εδώ βλέπουμε ότι ο νομοθέτης δεν ξεφεύγει από τις διατάξεις του προηγούμενου καθεστώτος.

<sup>83</sup> Τζίμας Ιωάννης, Άρθρο 6, παρ 9.

**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..

Κάποια διαφορά που θα μπορούσαμε να διακρίνουμε είναι ότι σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ δεν αναγράφονται πλέον στο τιμολόγιο το επάγγελμα και η Δ.Ο.Υ των συμβαλλομένων.<sup>84</sup> (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.10)

**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 ηρητημένων 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.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζουν τα δεδομένα, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και της συναλλαγής που αναγράφονται στο τιμολόγιο.

Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής.

Οι επερχόμενες μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνοψίζονται στις εξής:

Μετά την τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), καταργείται η δυνατότητα συνοπτικής περιγραφής του είδους, επί πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, εφόσον επί του τιμολογίου γίνεται παραπομπή στη σχετική σύμβαση.

Νέα διάταξη εισάγεται, με τη ρύθμιση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που ορίζει ότι επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών, το είδος αυτών

Στα στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο και αφορούν την συναλλαγή, σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, δεν απαιτείται πλέον να αναγράφονται ολογράφως τα ποσά στα χειρόγραφα τιμολόγια. Επίσης όταν υπάρχει παροχή πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, με παραπομπή σε οικεία σύμβαση, δεν προβλέπεται συνοπτική περιγραφή του είδους. Τέλος μια νέα διάταξη που ισχύει με την εισαγωγή του ΚΦΑΣ είναι ότι επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών, το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.<sup>85</sup> (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.11, με μικρή διαφοροποίηση)

<sup>84</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 6, παρ 10.

<sup>85</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 6, παρ 11.



αναγράφεται κατά γενική κατηγορία και όχι αναλυτικά.

**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.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως ισχύει πλέον μετά την τροποποίησή της με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), αναφέρονται στο περιεχόμενο του τιμολογίου που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια.

Σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992) δεν απαιτείται πλέον στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου του εξωτερικού, να αναγράφονται και τα στοιχεία της Τράπεζας που μεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας.<sup>86</sup>

Οι μεταβολές που παρατηρήθηκαν στις διατάξεις των δύο νόμων διευκρινίζονται με την ερμηνευτική Πολ 1004/04.01.2013, υποπαρ. Ε1, Άρθρο 6, Παρ 12. (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.12, με διαφοροποίηση).

Η ουσιαστική αλλαγή που επέφερε ο νέος κώδικας είναι ότι στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, έχει υποχρέωση να αναφέρει μόνο τον ΑΦΜ του, καθώς και το πλήρες ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του, επίσης δεν απαιτείται πλέον στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου του εξωτερικού, να αναγράφονται και τα στοιχεία της Τράπεζας που μεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας.<sup>87</sup>

#### **6.4 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου:**

**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

Οι μεταβολές που παρατηρήθηκαν στις διατάξεις των δύο νόμων διευκρινίζονται με την ερμηνευτική ΠΟΛ 1004/04.01.2013, υποπαραγράφος Ε1, Άρθρο 6, Παρ 14. (ΚΒΣ άρθρο 12 παρ.14). Πιο αναλυτικά, με τις διατάξεις της παραγράφου 14, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επί επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι όμοιου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της

<sup>86</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 12.

<sup>87</sup> Astbooks, ΚΦΑΣ, Σελ. 175.

<p>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 δικαίωματος 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.</p>	<p>παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.<sup>88</sup></p>
---	---

<p><b>15.</b> 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 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</p>	<p>Με τις διατάξεις της παραγράφου 15, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις περιπτώσεις που προαναφέρονται, από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.. Δεν υφίστανται ουσιώδεις μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις των παραγράφων 15 και 17 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), με μόνη εξαίρεση τη μεταβολή που επέρχεται ως προς το χρόνο τιμολόγησης των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, ο οποίος συνδέεται πλέον με την οριστικοποίηση των πωλήσεων αυτών από τις αρμόδιες αρχές. Ειδικότερα, για τις πωλήσεις των</p>
--	---

<sup>88</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 14.

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

πανεπιστημιακών συγγραμμάτων αποσαφηνίζεται ότι, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εντός της οποίας έγινε η οριστικοποίηση της πώλησης αυτών, από τις αρμόδιες αρχές.<sup>89</sup>

### **6.5 Ποια έγγραφα θεωρούνται ως τιμολόγια:**

**16.** Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων. Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού (απόδειξη λιανικής), από τον αντισυμβαλλόμενο - λήπτη του στοιχείου καταργήθηκε με την παράγραφο 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α'229/19-11-2012).<sup>90</sup>

β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αεριοφωτός, 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.

Μετά την τροποποίηση που επήλθε στις διατάξεις της παραγράφου αυτής με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

β1) Στο στοιχείο (β) αυτής, που αναφέρεται στην περίπτωση των λοιπών στοιχείων που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού κ.λπ., καταργείται η υποχρέωση παράδοσης αντιτύπου των στοιχείων αυτών στον πελάτη.

β2) Στο στοιχείο (γ) αυτής, όπου αναφέρεται ότι επέχει θέση τιμολογίου και η απόδειξη λιανικής, που καλύπτει επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, (αντί των πενήντα (50) ευρώ που ίσχυε με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ως παραστατικό εξόδου), εφόσον εκδίδεται για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Ως προϋπόθεση, που δεν υφίστατο στις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ., αναφέρεται πλέον η αναγραφή του είδους των αγαθών και υπηρεσιών κατά γενική περιγραφή, που πρέπει να

<sup>89</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 15.

<sup>90</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 16-17.

	προκύπτει είτε άμεσα (αναγραφή), είτε έμμεσα (με την περιγραφή της δραστηριότητας (επάγγελμα) του εκδότη) στα στοιχεία.
--	---

<b>18.</b> 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.	Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, που ενσωματώνουν στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992), είναι όμοιου περιεχομένου με αυτές και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. <sup>91</sup>
---	--

<b>19.</b> 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. <sup>92</sup>	Πρόκειται για μια νέα διάταξη του ΚΦΑΣ, η οποία άρχισε η ισχύς της από 1-1-2014 σύμφωνα με τον Ν. 4223/2013 - Άρθρο 51, ο οποίος επήλθε για να τροποποιήσει τις διατάξεις του Ν. 4093/2012, όπου στο τέλος του άρθρου 6 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 προστίθεται η παράγραφος 19 ως έχει.
---	--

### **6.6 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Το άρθρο 6 μας αναλύει για την τιμολόγηση των συναλλαγών, από την παράγραφο 1 έως την 18, κύριο χαρακτηριστικό είναι ότι οι διατάξεις αυτού του άρθρου είναι όμοιου περιεχομένου με αυτό του προηγούμενου καθεστώτος ΚΒΣ, με μικρά ψήγματα προόδου για μείωση των μέχρι τώρα γραφειοκρατικών διαδικασιών. Ενώ με ειδική διάταξη νόμου προστέθηκε η παράγραφος 19 που ορίζει ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εφαρμόζει κατάλληλες δικλείδες, για την παρακολούθηση των παραλαμβανομένων και μη τιμολογημένων ακόμη από τους προμηθευτές

<sup>91</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 6, παρ 18.

<sup>92</sup> Ν. 4223/2013. Άρθρο 6, παρ 19 ΚΦΑΣ

αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που διακινούνται και εκκρεμεί τιμολόγηση.

Κύρια σημεία αυτού του άρθρου που αξίζει να αναφερθούμε είναι στις παραγράφους 10 και 11 ότι πλέον δεν είναι απαραίτητο να αναφέρεται το επάγγελμα και η αρμόδια ΔΟΥ του λήπτη του τιμολογίου, καθώς και ότι σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, δεν απαιτείται πλέον να αναγράφονται ολογράφως τα ποσά στα χειρόγραφα τιμολόγια. Επίσης όταν υπάρχει παροχή πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, με παραπομπή σε οικεία σύμβαση, δεν προβλέπεται συνοπτική περιγραφή του είδους. Και στις παραγράφους 13 και 17 που στα στοιχεία του τιμολογίου που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού δεν απαιτείται πλέον στο τιμολόγιο που εκδίδεται, να αναγράφονται και τα στοιχεία της Τράπεζας που μεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας, καθώς και ότι 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, πλέον ο ΚΦΑΣ δεν απαιτεί την κατάρτιση έγγραφης συμφωνίας πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, με την προϋπόθεση ότι προηγουμένως υπάρχει συμφωνία μεταξύ των προσώπων που εκδίδουν τιμολόγιο και των υπόχρεων, η οποία μπορεί να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Συνοπτικά, αυτό που παρατηρείται είναι ότι νομοθέτης έχει στηριχτεί στις διατάξεις των όσων ίσχυαν μέχρι σήμερα για την τιμολόγηση των συναλλαγών ενώ το μόνο που έχει κάνει είναι κάποιες μικρές παρεμβάσεις σε αυτές τις παραγράφους χωρίς ιδιαίτερα αποτελέσματα για τον εκσυγχρονισμό του συστήματος.

## **Άρθρο 7**

### **Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών**

#### **7.1 Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών:**

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
<b>1.</b> 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.	Η μόνη μεταβολή που παρατηρείται στις διατάξεις του ΚΦΑΣ σε σχέση με αυτά που ίσχυαν στον ΚΒΣ είναι ότι απόδειξη λιανικής για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκδίδεται πλέον διπλότυπη. (ΚΒΣ άρθρο 13 παρ.1)

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών. Απόδειξη, λοιπόν, λιανικής εκδίδεται είτε όταν πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε όταν παρέχονται υπηρεσίες προς φυσικά πρόσωπα για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.<sup>93</sup>

**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.

Η διαφορά που παρατηρείται στις διατάξεις της παραγράφου 2 σε σχέση με αυτά που ίσχυαν επί ΚΒΣ είναι ότι απόδειξη επιστροφής εκδίδεται, όταν επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ και όχι δεκαπέντε (15) ευρώ, όπως ίσχυε με τον παλιό κώδικα.<sup>94</sup> (ΚΒΣ άρθρο 13 παρ.1 και παρ.2 τελευταίο εδάφιο, με μικρή διαφοροποίηση)

**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 χειρόγραφα. 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 λιανικός 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

Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος κώδικα στο μεγαλύτερο μέρος τους είναι όμοιες με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ΚΒΣ, ωστόσο παρατηρούνται κάποιες μεταβολές. Στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών δεν αναγράφεται πλέον το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Καθώς και σε αυτές που εκδίδουν οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και πρόσθετα έντυπα- βιβλία, όταν δεν λαμβάνουν αμοιβή αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν» με την προϋπόθεση ότι δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης. Στις περιπτώσεις αλλαγής αγαθών, όταν επιστρέφεται ποσό άνω των

<sup>93</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 7, παρ 1.

<sup>94</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 7, παρ 2.

εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσης 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.

Παράγραφοι 2 και 3.

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλής όμοιου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Ως προς τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- Καθιερώνεται η υποχρέωση αναγραφής του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής λιανικώς πωληθέντος αγαθού, εφόσον επιστρέφεται σε αυτόν ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ. (προηγουμένως με τον Κ.Β.Σ. το ποσό ανερχόταν σε δεκαπέντε (15) ευρώ.)
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, τηρεί το λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί διπλογραφικά βιβλία του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση, για λόγους λογιστικής εξυπηρέτησης (δημιουργία λογαριασμού πελάτη), στην απόδειξη λιανικής που εκδίδει, αναγράφει τουλάχιστον το ονοματεπώνυμο του πελάτη του, καθώς και την ένδειξη «Επί πιστώσει».
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδουν απόδειξη αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν. Σε αντίθετη περίπτωση, στην απόδειξη που εκδίδουν στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, αναγράφουν την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι βάσει των νέων διατάξεων οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ελευθέριο

τριάντα (30) ευρώ αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, πριν επί ΚΒΣ το ποσό ήταν δεκαπέντε (15) ευρώ. Ωστόσο μια διάταξη που ίσχυε επί ΚΒΣ και αφορούσε τους υπόχρεους με διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) που πωλούσαν αγαθά ή παρείχαν υπηρεσίες επί πιστώσει, δεν τηρείται πλέον με τον ΚΦΑΣ. Επιπλέον με την τήρηση του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ από τον ΚΦΑΣ στις περιπτώσεις αποδείξεων λιανικής ή επιστροφής ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού αναγράφει και το είδος και την ποσότητα του αγαθού σε αυτές.<sup>96</sup> (ΚΒΣ άρθρο 13 παρ.2, με διαφοροποίηση).

Όσον αφορά διευκρινίσεις για τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 ενώ είχαν την αντίστοιχη υποχρέωση τήρησης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες στο κοινό, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 1 του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., παροχή υπηρεσιών εκτός κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λ.π.) λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14

<sup>96</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 7, παρ 3.

επάγγελμα (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών (λιανικής), όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

- Διευκρινίσεις για τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4. ενώ είχαν την αντίστοιχη υποχρέωση τήρησης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992).

Αναφορικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στο εξής, από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, οι οποίοι τηρούσαν ορισμένα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν έχουν πλέον αντίστοιχη υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Η κατηγορία αυτή, των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ήτοι ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου, ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, ο εκμεταλλευτής συνεργείου επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και σκαφών θαλάσσης, ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων, ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικίασεως επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης πώλησης για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτων, μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής,

του Κ.Φ.Α.Σ. Επειδή με την Πολ 1023/20-01-2014 από 01/01/2014 καταργείται η παρ 23, άρθρο 4 ΚΦΑΣ και έτσι για τους υπόχρεους απεικόνισης ασφαλών πληροφοριών γεννάται το ερώτημα με ποιο τρόπο θα γίνετε η απεικόνιση των συναλλαγών των παραπάνω υπόχρεων, έτσι με εγκυκλίου δημοσίευσης στο ΦΕΚ σε ερμηνεία του δελτίου τύπου στις 02/01/2014 το υπουργείο οικονομικών ορίζει ποιες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και την μορφή του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα).

Για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αναφέρεται ότι οι παραπάνω αποδείξεις εκδίδονται αθεώρητες με την προϋπόθεση ότι, στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης, που μπορεί να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη<sup>97</sup>.

<sup>97</sup> <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/16792> ήμ/νια πρόσβασης 06/05/2014



γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και ο πράκτορας κρατικών λαχείων, εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες στο κοινό, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 1 του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., παροχή υπηρεσιών εκτός κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ.<sup>95</sup>

Στις παραπάνω παραγράφους ο νομοθέτης μας περιγράφει τι είναι απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και απόδειξη επιστροφής, καθώς και τι πρέπει να αναγράφεται σε αυτές. Αξίζει να αναφέρουμε ότι από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 ενώ είχαν την αντίστοιχη υποχρέωση τήρησης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) με την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δημιουργήθηκε η υποχρέωση σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φορολογικών Μηχανισμών του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), επειδή συνέτασσαν τις αποδείξεις λιανικής σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κώδικα αυτού, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988, δόθηκε η δυνατότητα προμήθειας των σχετικών μηχανισμών (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής ή θεώρησης των εν λόγω αποδείξεων στις περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρεωτική χρήση των μηχανισμών αυτών (π.χ. φυσιοθεραπευτής), έως τις 28/2/2013, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία υπαγωγής των εν λόγω υπόχρεων στο νέο καθεστώς. Μέχρι την ως άνω ημερομηνία, οι εν λόγω υπόχρεοι μπορούσαν να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, με τον ίδιο τρόπο που τις εξέδιδαν με το προϊσχύσαν καθεστώς, των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992)<sup>98</sup>. Με την ΠΟΛ 1023/20-01-2014 το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Κατά συνέπεια, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων). Έτσι προς αποφυγή σύγχυσης στον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών

<sup>95</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 7, παρ 2-3.

<sup>98</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 7.

από τα υπόχρεα πρόσωπα γίνεται με εγκυκλίου δημοσίευσης στο ΦΕΚ σε ερμηνεία του δελτίου τύπου στις 02/01/2014 το υπουργείο οικονομικών, όπου ορίζει ποιες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και την μορφή του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αναφέρεται ότι οι παραπάνω αποδείξεις εκδίδονται αθεώρητες με την προϋπόθεση ότι, στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης, που μπορεί να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη<sup>99</sup>.

#### **7.2 Έκδοση εισιτηρίων και χρόνος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών:**

<p>4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>γ) Στην περίπτωση εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και μέχρι το</p>	<p>Δεν παρατηρείται κάποια διαφορά ανάμεσα στις διατάξεις των δύο νόμων. Στην πραγματικότητα οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου αυτής είναι όμοιες με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων<sup>100</sup>.</p>
---	--

<sup>99</sup> Πολ 1023/20.01.2014, Άρθρο 2.

<sup>100</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 7, παρ 4-5.

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.

Δεν παρατηρείται κάποια διαφορά ανάμεσα στις διατάξεις των δύο νόμων. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προΐσχυσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

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

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

Ουσιαστικά πρόκειται για αποδείξεις λιανικής παροχής υπηρεσιών στο κοινό και εκδίδονται με τη μορφή εισιτηρίου λόγω της ανάγκης εξυπηρέτησης της μορφής των σχετικών αυτών συναλλαγών, δύναται να ανατίθεται σε τρίτο, ενώ προβλέπεται ότι οι λεπτομέρειες, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ως άνω διαδικασία, ορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ήδη, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1208/16.11.2012 (ΦΕΚ Β' 3065), οι οποίες ισχύουν και με τις νέες διατάξεις, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., ρυθμίστηκε το ως άνω θέμα και ορίσθηκαν οι όροι και οι προϋποθέσεις για την εν λόγω ανάθεση.<sup>101</sup>

Πρόκειται για μια νέα διάταξη που ισχύει με την αντικατάσταση του ΚΒΣ από τον ΚΦΑΣ και ορίζει την έκδοση εισιτηρίων για θέατρα, συναυλίες, και άλλων εκδηλώσεων από τρίτους, όπου στην πραγματικότητα πρόκειται για μια ειδική περίπτωση αποδείξεων λιανικής παροχής υπηρεσιών οι οποίες δύναται να ανατίθενται σε τρίτο, όπου οι όροι και οι προϋποθέσεις ορίζονται με απόφαση του υπουργού Οικονομικών.

<sup>101</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 7, Παρ 6.

### **7.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., έπαψαν να ισχύουν οι διατάξεις των Α.Υ.Ο. 1072823/513/0015 Πολ.1159/22.6.1994 (ΦΕΚ 506 Β'), 1073555/584/0015 Πολ 1166/16.6.1995 (ΦΕΚ 572 Β') και Α.Υ.Ο. 1059176/625/0015/ΠΟΛ.1087/25.6.2003 (ΦΕΚ 932 Β') «περί των εισιτηρίων εισόδου στα κέντρα διασκέδασης», καθώς επίσης και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερόμενων Υπουργικών Αποφάσεων και από 1/1/2013 και στο εξής, η εν λόγω κατηγορία υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδει πλέον τις αποδείξεις λιανικής, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988<sup>102</sup>.

Το άρθρο 7 μας μιλάει για την «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών», ή «Απόδειξη λιανικής» ή «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» ή «Απόδειξη λιανικής πώλησης», ή «Απόδειξη», όπου από 01/01/2013 έναρξης ισχύος των διατάξεων του ΚΦΑΣ απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι εφόσον εκδίδονται για παροχή υπηρεσιών είναι θεωρημένες (χειρόγραφη έκδοση) ή σημασμένες με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (μηχανογραφική έκδοση). Αυτονόητο είναι ότι εφόσον εκδίδονται με τη χρήση απλής Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής του ν. 1809/1988, εκδίδονται βάσει των εκάστοτε ισχυουσών τεχνικών προδιαγραφών που διέπουν την έκδοσή τους με τον τρόπο αυτό, ενώ από 01/01/2014 μέχρι 31/12/2014 σύμφωνα με την Πολ 1023/20-01-2014 τα βιβλία και τα στοιχεία είναι πλέον αθεώρητα. Επίσης από έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση έκδοσης δελτίου κίνησης των τουριστικών λεωφορείων, όπως αυτή οριζόταν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13α του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Παρόλο που οι δύο νόμοι είναι όμοιου περιεχομένου, παρατηρείται ότι ο νομοθέτης σε αυτό το άρθρο κάνει κάποια άλματα προόδου στον εκσυγχρονισμό του συστήματος αλλά και την ασφαλή απεικόνιση των συναλλαγών καθώς και στην μείωση της γραφειοκρατίας. Αυτό φαίνεται αφενός γιατί πλέον έχουν καταργηθεί όλα τα πρόσθετα βιβλία της παρ 23, άρθρο 4 και δεν θα υπάρχει η σύγχυση για το ποια βιβλία καταργούνται και ποια παραμένουν καθώς επίσης δεν χρειάζεται να σχηματίζονται ουρές στις ΔΟΥ για θεώρηση βιβλίων και στοιχείων, και αφετέρου διότι εφάρμοσε υποχρεωτικά την χρήση σχετικών μηχανισμών (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής σε κάποιους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (πχ σχολές οδηγών), για να

---

<sup>102</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 7

μπορέσει εξασφαλίσει τα δημόσια έσοδα και να καταπολεμήσει την φοροδιαφυγή. Για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από 1.1.2014 έως 31.12.2014 εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. όπως ορίζει η παραπάνω Πολ, όμως με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπου το εδάφιο αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013\_(ΦΕΚ 287 Α΄) ορίζεται ότι, το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2015.

## **Άρθρο 8**

### **Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών**

#### **8.1 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Το άρθρο 8 μας μιλάει για τα έγγραφα μεταφοράς και τα στοιχεία λοιπών συναλλαγών. 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, ότι, το άρθρο 8 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1.1.2014<sup>103</sup>. Ο νομοθέτης με ειδική διάταξη νόμου κατήργησε αυτό το άρθρο για να μειώσει τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται, και να κάνει απλούστερο το σύστημα και να διευκολύνει τον τρόπο απεικόνισης συναλλαγών. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών του άρθρου 8 (μεταφορέας, μεταφορικό γραφείο, διαμεταφορέας), από 1.1.2014, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία, με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 6 και 7 του ΚΦΑΣ 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, εφαρμοζόμενων, αναλόγως, των διατάξεων των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 και της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ΚΦΑΣ 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. Ενώ για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την ασφαλή διακίνηση των συναλλαγών μετά την κατάργηση του άρθρου 8, όπως και το άρθρο 5, βλέπουμε ότι θα γίνονται με νέες δικλείδες ασφαλείας όπως οι μηνιαίες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών<sup>104</sup> ή όπως τροποποιήθηκε με

---

<sup>103</sup> Πολ 1023/20.01.2014.

<sup>104</sup> Πολ 1022/31.01.2014.

τριμηνιαίες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών<sup>105</sup>.

## Άρθρο 9

### Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

#### 9.1 Κανόνες για την διασφάλιση των συναλλαγών:

ΚΦΑΣ:	Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:
<p>1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια ΔΟΥ εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια ΔΟΥ. 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.</p> <p>Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014<sup>106</sup>. Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δεν θεωρούν οποιοδήποτε φορολογικό βιβλίο και στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού ή του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), καθώς και του Ν. 1809/1988, περί φορολογικών μηχανισμών.</p>	
<p>2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.</p>	<p>Οι μεταβολές που παρατηρούνται στις διατάξεις της παρούσης παραγράφου του ΚΦΑΣ σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις του ΚΒΣ αφορούν μόνο την απαιτούμενη γνωστοποίηση που πρέπει να</p>

<sup>105</sup> Πολ 1078/17.03.2014.

<sup>106</sup> Πολ 1023/ 20.01.2014

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

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

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

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τόπος τήρησης των βιβλίων και φύλαξης των στοιχείων, καθώς και ο τόπος ενημέρωσης των βιβλίων. Σύμφωνα, λοιπόν, με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας, τα χειρόγραφα βιβλία, τα εκτυπωμένα βιβλία ή τα δεδομένα των μηχανογραφικά τηρουμένων βιβλίων τηρούνται και τα στοιχεία μπορούν να φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν, με άμεση επίδειξη στον φορολογικό έλεγχο όταν ζητηθούν. Επίσης μπορούν να φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο, μετά από γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, με την προϋπόθεση τα δεδομένα τους να επιδεικνύονται στην αρμόδια φορολογική αρχή στην προθεσμία που ορίζει αυτή.

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και όσον αφορά τη φύλαξη των φορολογικών στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσής τους.

Σημειώνεται ότι, γνωστοποιήσεις που είχαν υποβληθεί και εγκρίσεις που είχαν δοθεί με τις διατάξεις του προϊσχύσαντα Κώδικα για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων εξακολουθούν να ισχύουν και για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων του Κώδικα αυτού, σε άλλο τόπο, χωρίς δηλαδή την υποχρέωση υποβολής νέας γνωστοποίησης.<sup>107</sup>

γίνεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία όταν τα βιβλία τηρούνται και τα στοιχεία φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο από την επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι αντίστοιχες διατάξεις του ΚΒΣ όριζαν ότι απαιτούνταν έγκριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για φύλαξη σε άλλο τόπο.<sup>108</sup> (ΚΒΣ άρθρο 21 παρ.1, με διαφοροποίηση)

<sup>107</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 9, παρ 2.

<sup>108</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 9, παρ 2.

<p><b>3.</b> 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.</p> <p>Αναλόγως με τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τυχόν σχετικές γνωστοποιήσεις που έχουν υποβληθεί με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν υποβάλλονται ξανά.<sup>109</sup></p>	<p>Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ τα βιβλία και στοιχεία μπορούν να φυλάσσονται και εντός και εκτός Ελλάδος, με επίδειξη τους στην αρμόδια φορολογική αρχή στην προθεσμία που αυτή ορίζει. Επιπλέον ορίζει ότι όταν ο τόπος αυτός είναι εκτός Ελλάδας απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Αντίθετα, ο ΚΒΣ όριζε ότι τα βιβλία και στοιχεία μπορούν να φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο, αλλά δεν προέβλεπε την επίδειξή τους στην αρμόδια φορολογική αρχή.<sup>110</sup> (ΚΒΣ άρθρο 21 παρ.1 τελευταίο εδάφιο και άρθρο 18α παρ.9 τελευταίο εδάφιο, με διαφοροποίηση)</p>
--	--

<p><b>7.</b> 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.</p> <p>Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.</p> <p>Η περίπτωση μη διαφύλαξης ή αδυναμίας αναπαραγωγής των δεδομένων αυτών, ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή καταστάσεων. Αντίστοιχα, τα προηγούμενα ισχύουν και στις περιπτώσεις των φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται εκτύπωση των στελεχών τους, δεδομένου ότι αποθηκεύονται ηλεκτρονικά δεδομένα που επέχουν θέση στελέχους (π.χ. ηλεκτρονικά αρχεία σήμανσης).</p>	<p>Σύμφωνα με την παρών Κώδικα υπάρχει η δυνατότητα για τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά μη εκτύπωση τους, εφόσον φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης και με την προϋπόθεση άμεσης εκτύπωσης των δεδομένων τους όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο.<sup>111</sup> (ΚΒΣ άρθρο 24 παρ.7 τέταρτο και έκτο εδάφιο, με διαφοροποίηση)</p>
--	---

## **9.2 Κανόνες για την διαφύλαξη των συναλλαγών:**

<p><b>4.</b> Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται</p>	<p>Δεν παρατηρούνται διαφορές γιατί</p>
---	---

<sup>109</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 9, παρ 3.

<sup>110</sup> Astbooks, Σελ. 252.

<sup>111</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός, Ανάλυση Άρθρο 9, παρ 6-7.



τα εξής:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

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

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

Δ) Όταν η αποθήκευση γίνεται σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 και σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης με ηλεκτρονικά μέσα, τηλεφόρτωσης 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 διάθεση 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.

ουσιαστικά ενσωματώνονται οι διατάξεις του άρθρου 18 α (παρ. 8-14) του Κ.Β.Σ. στον νέο ΚΦΑΣ, οι οποίες αναφέρονται στη διαφύλαξη των τιμολογίων (αποθήκευση αντιγράφων, τόπος αποθήκευσης, αποθήκευση χωρίς ηλεκτρονικά μέσα, αποθήκευση σε χώρα που δεν υπάρχει αμοιβαία συνδρομή, μορφή διαφύλαξης τιμολογίων, δικαίωμα πρόσβασης σε αποθήκευση με ηλεκτρομαγνητικά μέσα on-line σύνδεση). Επίσης οριοθετείται ο όρος «διαφύλαξη τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα» που σημαίνει διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας (περιλαμβανομένης της ψηφιακής συμπίεσης) και διαφύλαξης καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.<sup>112</sup>

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των σημείων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής έχουν αντίστοιχα όμοιο περιεχόμενο με τις διατάξεις των παραγράφων 8, 9, 10 και 11 του άρθρου 18α του προϋχούσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του σημείου ε' ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να διαφυλάττει τα τιμολόγια στην αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη διάθεσή του.

Με τις διατάξεις του σημείου στ' ορίζεται ότι στις περιπτώσεις συναλλαγών που ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών είναι εγκατεστημένος σε ένα κράτος - μέλος της Ε.Ε. και ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος -

<sup>112</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Ανάλυση Άρθρο 9, παρ 4.

<p>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 ΦΠΑ οφείλεται σε ένα άλλο κράτος-μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους-μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.</p> <p>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.</p>	<p>μέλος, οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών - μελών έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης των εκδιδόμενων ή ληφθέντων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών τιμολογίων, εφόσον αυτά έχουν αποθηκευτεί με ηλεκτρονικά μέσα, τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα. Με τις διατάξεις του σημείου ζ' της παραγράφου αυτής προσδιορίζεται η έννοια της διαφύλαξης τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα<sup>113</sup>.</p>
--	---

<p><b>5.</b> 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.</p>	<p>Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι όμοιου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του προϋχούσαντος Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.</p>
---	---

<p><b>6.</b> 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</p>	<p>Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών έχουν την δυνατότητα διαφύλαξης όλων των φορολογικών στοιχείων (εκδοθέντων-ληφθέντων) και των συνοδευτικών αυτών, σε ηλεκτρομαγνητική μορφή και όχι συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (επιχειρήσεις και οργανισμοί του Δημοσίου, τράπεζες, επιχειρήσεις πλήρους εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.), όπως προέβλεπαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Με την προϋπόθεση, βέβαια, να είναι στη διάθεση της φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζει</p>
---	--

<sup>113</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 9, παρ 4.

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. Επισημαίνεται ότι η δυνατότητα διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα της παραγράφου αυτής, παρέχεται πλέον για το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2013<sup>114</sup>.

αυτή. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι εν πολλοίς όμοιου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του προϋχύσαντος Κ.Β.Σ.

### **9.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

Αυτό το άρθρο μας μιλάει για την διασφάλιση των συναλλαγών και την διαφύλαξη των δεδομένων. Πως διαφυλάσσονται τα βιβλία και τα στοιχεία κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου αλλά και μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τι εφαρμόζεται ειδικά για την διαφύλαξη των τιμολογίων, αλλά και τον τρόπο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών όταν η φύλαξη γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα.

Αρχικά θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι με την ΠΟΛ 1023/14 η παράγραφος 1 καταργείται. Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, οι αρμόδιες ΔΟΥ δεν θεωρούν οποιοδήποτε φορολογικό βιβλίο και στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού ή του προϋχύσαντος ΚΒΣ, καθώς και του ν. 1808/1988, περί φορολογικών μηχανισμών. Αυτό το άρθρο στο σύνολο του δεν διαφέρει από τις προηγούμενες διατάξεις του ΚΒΣ, παρά μόνο παρατηρούνται κάποιες μικρές διαφορές. Τέτοιες διαφορές φαίνονται στην παράγραφο 2 και 3, όπου όταν τα βιβλία και τα στοιχεία φυλάσσονται σε διαφορετικό τόπο από την επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν, είτε εντός είτε εκτός Ελλάδας, με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ απαιτείται μόνο μια γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ, ενώ με τις διατάξεις του ΚΒΣ οριζόταν ότι απαιτείται έγκριση από την αρμόδια ΔΟΥ για φύλαξη σε άλλο τόπο. Πλέον με τον ΚΦΑΣ προσδιορίζεται ο όρος "διαφύλαξη τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα" όπως και ότι όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών έχουν την δυνατότητα διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων τους σε ηλεκτρομαγνητική μορφή και όχι συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών όπως δημόσιοι οργανισμοί και τράπεζες, όπως προέβλεπαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. ,με την προϋπόθεση

<sup>114</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 9, παρ 5-7.

βέβαια, να είναι στη διάθεση της φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζει αυτή (παράγραφος 5 και 6).

Σε αυτό το άρθρο βλέπουμε ότι ο νομοθέτης παρόλο που δεν διαφεύγει και τόσο από τις διατάξεις του ΚΒΣ, κάνει κάποια βήματα εκσυγχρονισμού της διασφάλιση και διαφύλαξη των συναλλαγών. Όπου σημαντικότερη αλλαγή να παρατηρείται στην παράγραφο 1 όπου με ειδική διάταξη νόμου καταργείται η θεώρηση όλων των βιβλίων και στοιχείων από τις αρμόδιες ΔΟΥ, με συνέπεια τη μείωση του γραφειοκρατικού κόστους, τόσο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιχειρήσεις, ελεύθεροι επαγγελματίες), όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες<sup>115</sup>. Αλλά και σε άλλα σημεία του άρθρου όσον αφορά την διαφύλαξη των βιβλίων και των στοιχείων όπου επιτρέπεται η φύλαξη τους εντός και εκτός Ελλάδας με γνωστοποίηση στην ΔΟΥ, καθώς και η φύλαξη τους με ηλεκτρονικά μέσα χωρίς απαραίτητα εκτύπωση των βιβλίων, εννοείται βέβαια, ότι πρέπει να είναι στη διάθεση της φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζει αυτή. Έτσι, αφενός το σύστημα γίνεται πιο προσιτό και μειώνονται γραφειοκρατικές διαδικασίες και αφετέρου διασφαλίζεται η φύλαξη των συναλλαγών και υπάρχει η δυνατότητα ουσιαστικού ελέγχου και διασταυρώσεων, όπως π.χ. με την ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων<sup>116</sup>.

## Άρθρο 10

### Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

#### 10.1 Διασταυρώσεις συναλλαγών:

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
<b>1.</b> 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,	Δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις σε σχέση με τον ΚΒΣ (ΚΒΣ άρθρο 20 παρ.1α και παρ.4) ως προς τα πρόσωπα που είναι υπόχρεα να υποβάλλουν καταστάσεις για τη διασταύρωση πληροφοριών. Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, λοιπόν, υπόχρεοι υποβολής είναι οι υπόχρεοι απεικόνισης

<sup>115</sup> Astbooks, Σελ. 245.

<sup>116</sup> Πολ 1022/31.01.2014.

<p>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.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή καταστάσεων για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν ανά ημερολογιακό έτος, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τη συναλλακτική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων με τον υποβάλλοντα. Εκτός από τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος Κώδικα, υποχρεούνται να υποβάλλουν καταστάσεις και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, μόνο στην περίπτωση που έχουν επιλέξει να εκδίδουν οι ίδιοι τιμολόγια για την πώληση του συνόλου της παραγωγής τους κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου<sup>117</sup>.</p>	<p>συναλλαγών, τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., μόνο για τα τιμολόγια που μπορούν οι ίδιοι να εκδίδουν για την πώληση των προϊόντων τους, για το σύνολο της παραγωγής τους.</p>
---	---

<p><b>2.</b> 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).</p>	<p>Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ τα αναγκαία στοιχεία για διασταύρωση των εισαγωγών και εξαγωγών λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. – ICIS). Δεν αποστέλλονται πλέον όμως από τις τελωνειακές αρχές αντίτυπα αδειών-διασαφηνίσεων, όπως προβλέπονταν με την παράγραφο 2 του άρθρου 20 του ΚΒΣ.<sup>118</sup></p>
---	--

<p><b>3.</b> 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.</p> <p>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 ΦΠΑ.</p> <p>Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις</p>	<p>Όσον αφορά τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στις καταστάσεις που αφορούν στη διασταύρωση των στοιχείων των συναλλαγών είναι όμοια με εκείνα που αναφέρονται στην παράγραφο 3α του άρθρου 20 του ΚΒΣ. Ωστόσο σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ δεν απαιτείται οι καταστάσεις να υποβάλλονται κατά αλφαβητική</p>
--	--

<sup>117</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 9, παρ 1.

<sup>118</sup> Astbooks Σελ. 292.

<p>αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ ΦΠΑ, ενός έκαστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1022/14 η παραπάνω πρόταση καταργείται και πλέον από 01/01/2014 οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών κατατίθενται από κάθε πρόσωπο των αναφερομένων προσώπων της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, για το σύνολο των συναλλαγών τους, και ανεξαρτήτως ποσού<sup>119</sup>.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων καταστάσεων. Στις καταστάσεις αυτές δεν αναγράφονται πλέον το επάγγελμα, η ταχυδρομική διεύθυνση και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου, καθώς και το επάγγελμα και η διεύθυνση των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών<sup>120</sup>.</p>	<p>σειρά και επιπλέον δεν αναγράφονται το επάγγελμα και οι διευθύνσεις των συναλλασσόμενων.<sup>121</sup></p>
---	---

<p><b>4.</b> Μέχρι και την χρήση 2013 οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.</p> <p>Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.</p> <p>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).</p> <p>Ενώ από 01/01/2014 οι αναφερόμενες καταστάσεις υποβάλλονται τριμηνιαία για τα έσοδα και τα έξοδα για τους τηρούντες απλογραφικών και διπλογραφικών βιβλίων, και τριμηνιαία τα έσοδα και ετησίως τα έξοδα για τους αγρότες (είτε ειδικού, είτε κανονικού καθεστώτος), το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.<sup>122</sup></p>	<p>Οι διατάξεις της παρούσης παραγράφου ορίζουν ότι οι καταστάσεις για την διασταύρωση των στοιχείων υποβάλλονται μέχρι την 25η Ιουνίου για τις συναλλαγές που αφορούν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, και όχι μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου όπως οριζόταν στην παράγραφο 1 του άρθρου 20 του ΚΒΣ. Επιπλέον, με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ επισημαίνεται ότι οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο στο διαδίκτυο της Γ.Γ.Π.Σ. και ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 όταν τα δεδομένα των καταστάσεων διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γ.Γ.Π.Σ, τότε οι καταστάσεις δεν υποβάλλονται.<sup>123</sup></p>
--	---

<p><b>5.</b> Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της</p>	<p>Όσον αφορά τις διατάξεις της</p>
--	-------------------------------------

<sup>119</sup> Πολ 1022/31.01.2014.

<sup>120</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 10, παρ.3.

<sup>121</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Ανάλυση Άρθρο 10, παρ 3.

<sup>122</sup> Πολ 1078/17.03.2014.

<sup>123</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Ανάλυση Άρθρο 10, παρ 4.

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 πρόσωπα 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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζονται ρητά οι συναλλαγές για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής καταστάσεων του άρθρου αυτού. Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται της υποχρέωσης υποβολής καταστάσεων τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις. Διευκρινίζεται τέλος, ότι **παύει να ισχύει** η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου ετησίως, για όσους εντάσσονταν σε αυτή την υποχρέωση με τις διατάξεις της παραγράφου 6

παραγράφου 5, αφορούν τις εξαιρέσεις της υποβολής των καταστάσεων των προηγούμενων παραγράφων. Σύμφωνα, λοιπόν, και με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 20 του ΚΒΣ απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής καταστάσεων οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων και για τους τόκους και τις προμήθειες που λαμβάνουν ή χορηγούν στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, στα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ. Επίσης μια νέα περίπτωση που δεν ίσχυε επί ΚΒΣ, είναι πως απαλλάσσονται οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.<sup>125</sup>

του άρθρου 20 του προϋχύσαντος Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις που λήγουν από 1/1/2013 και έπειτα.<sup>124</sup>

## **10.2 Απόδειξη συναλλαγών:**

**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, (από 01/01/2014 για συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών για άνω των 500 ευρώ ανά παραστατικό και 1.500 ευρώ για συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών και ιδιωτών πραγματοποιείται υποχρεωτικά η εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου<sup>126</sup>).

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.

Με την παρούσα παράγραφο ορίζεται ότι για την απόδειξη της συναλλαγής σε περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, όπου το όριο είναι από 500 ευρώ και άνω για συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, και 1.500 ευρώ για συναλλαγές μεταξύ υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και ιδιωτών, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή μέσω επιταγής. Σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφος 2 του ΚΒΣ το όριο του ποσού των συναλλαγών ανερχόταν σε δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και άνω.

Επιπλέον με την παρούσα παράγραφο ορίζεται ότι επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.<sup>127</sup>

**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

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν επέρχεται μεταβολή στα όσα ίσχυαν με τις διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της

<sup>125</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Ανάλυση Άρθρο 10, παρ 5.

<sup>124</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 10, παρ 1-5.

<sup>126</sup> Ν.4172/2013 Άρθρο 23.

<sup>127</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Ανάλυση Άρθρο 10, παρ 6.



<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και κατά συνέπεια δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.</p>
--	---

<p><b>8.</b> Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.</p> <p>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.</p> <p>Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι οι εκδότες και οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων φέρουν το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών τους, επιβεβαιώνοντας με κάθε πρόσφορο τρόπο τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων τους, στο πλαίσιο που δεν παραβιάζεται το φορολογικό απόρρητο. Σχετικά με την υποχρέωση αυτή, παρέχεται πλέον η δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων από κάθε ενδιαφερόμενο, ηλεκτρονικά, από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, από τη στιγμή που αυτό θα δημιουργηθεί και θα είναι διαθέσιμο στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.<sup>128</sup></p>	<p>Οι διατάξεις της παρούσης παραγράφου είναι όμοιες με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 18 του ΚΒΣ. Στην παρούσα παράγραφο του ΚΦΑΣ έχει προστεθεί η διάταξη που προβλέπει τη δυνατότητα των συναλλασσομένων να επιβεβαιώνουν τα στοιχεία τους από τη βάση δεδομένων ή από αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.<sup>129</sup></p>
--	---

### **10.3 Συνολική αξιολόγηση άρθρου:**

<sup>128</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 10, παρ 8.

<sup>129</sup> Ηλίας Κ. Αργυρός Ανάλυση Άρθρο 10, παρ 8.

Αυτό το άρθρο μας αναλύει για τις διασταυρώσεις των συναλλαγών. Ποιοι είναι υπόχρεοι και με ποιο τρόπο θα γίνονται οι σχετικές διασταυρώσεις καθώς και ποιους βαρύνει η απόδειξη των συναλλαγών. Οι διασταυρώσεις συναλλαγών θα γίνεται πλέον με την αποστολή καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που μέχρι πρότινος αποστέλλονταν ετησίως, και από 300 ευρώ συνολικής αξίας προ ΦΠΑ ανά φορολογικό στοιχείο. Ενώ από 01/01/2014 για λόγους διασφάλισης των συναλλαγών, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών θα κατατίθενται ανά τρίμηνο, ανεξαρτήτως του ποσού που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο<sup>130</sup>. Ενώ για τις συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών άνω των 500<sup>ωv</sup> ευρώ θα γίνονται μέσω τράπεζας για την καταπολέμηση των πλαστών τιμολογίων. Η μη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων από τις αρμόδιες ΔΟΥ, και η κατάργηση των πρόσθετων βιβλίων απεικόνισης ασφαλών συναλλαγών, του δελτίου αποστολής και των φορτωτικών, είναι κάποιοι από τους βασικούς παράγοντες που συντέλεσαν στην τελική διαμόρφωση αποστολής δεδομένων για την διασταύρωση των συναλλαγών, καθώς και για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων να διαμεσολαβεί κάποια τράπεζα για τις συναλλαγές άνω των 500<sup>ωv</sup> ευρώ.

Σε αυτό το άρθρο παρατηρείται ότι ο νομοθέτης ορίζει αυστηρά κριτήρια για την διασταύρωση των συναλλαγών. Παρόλο που στην αρχική κωδικοποίηση του νόμου δεν παρατηρούνται αξιόλογες διαφορές με τον ΚΒΣ, στην συνέχεια όμως, από 01/01/2014 με ειδική διάταξη νόμου διακρίνονται σημαντικές διαφοροποιήσεις όσον αφορά στο περιεχόμενο και τον χρόνο υποβολής καταστάσεων διασταύρωσης συναλλαγών, που θα αποστέλλονται υποχρεωτικά με ηλεκτρονικό τρόπο. Γενικότερα αυτό που απορρέει από αυτό άρθρο είναι ότι νομοθέτης κατάργησε κάποιες από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ για να εκσυγχρονίσει το σύστημα και να συμβάλει στην μείωση της γραφειοκρατίας όμως έθεσε αυστηρές δικλίδες ασφαλείας για τον έλεγχο των συναλλαγών.

## Άρθρο 11

### Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής

ΚΦΑΣ:	Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:
1. Ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί με ειδικά	Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι εν πολλής όμοιου περιεχομένου με τις διατάξεις του

<sup>130</sup> Πολ 1078/17.03.2014.

<p>αιτιολογημένη απόφασή του:</p> <p>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,</p> <p>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 ακαθάριστων εσόδων της παραγράφου 3 του άρθρου 3.</p> <p>Οι κυριότερες μεταβολές που παρατηρούνται με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. εντοπίζονται στην απάλειψη του δικαιώματος που είχε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει απαλλαγές για τους υπόχρεους από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ.) και έκδοση αποδείξεων από την έναρξη των εργασιών τους, εφόσον εκτιμάται ότι το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο που διανύεται δε θα υπερβεί το όριο της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.. Πλέον το δικαίωμα αυτό το έχει ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής μετά από εισήγηση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ..<sup>131</sup></p>	<p>άρθρου 11 παράγραφος 1γ και του άρθρου 36 παράγραφος 2α του προϊσχύσαντος ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Οι ουσιώδεις διαφορές που παρατηρήθηκαν αναλύονται με την Πολ 1004/04.01.2013, άρθρο 11, παράγραφος 1.</p>
--	--

<p><b>2.</b> Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος:</p> <p>α) δεν έχει εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες και απαιτητές υποχρεώσεις του από πάσης φύσης φόρους του Δημοσίου από την επαγγελματική του δραστηριότητα, από δάνεια με την εγγύηση του Δημοσίου, πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του νόμου αυτού, τέλη ή εισφορές που βεβαιώνονται από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, όταν το σύνολο των υποχρεώσεων αυτών, χωρίς τις νόμιμες προσαυξήσεις ξεπερνά τις έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ, εκτός αν έχει υπαχθεί σε ρύθμιση τμηματικής καταβολής των ληξιπρόθεσμων χρεών του από τα κατά νόμο αρμόδια όργανα και είναι απόλυτα συνεπής στην καταβολή των δόσεων αυτών. Επί ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, κοινοπραξιών, κοινωνιών και αστικών εταιρειών πρέπει να ερευνάται, μόνο κατά την πρώτη θεώρηση μετά τη</p>	
---	--

<sup>131</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 11, παρ 1.

σύστασή τους, εάν έχουν εκπληρώσει τις ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις και τα μέλη των εταιρειών ή της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρείας,

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

Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται πιο πάνω ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί, με απόφασή του, να εγκρίνει τη θεώρηση περιορισμένου αριθμού φορολογικών στοιχείων, αφού καταβάλλει ο υπόχρεος μέρος της οφειλής του που καθορίζεται με την ίδια απόφαση.

Το όριο της περίπτωσης α' ισχύει και σε κάθε περίπτωση μη θεώρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση μη φορολογικές διατάξεις, εξαιρουμένων των χρεών προς τα Επιμελητήρια.

Ομοίως, κατ' εξαίρεση, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί να θεωρούνται βιβλία και περιορισμένος αριθμός στοιχείων σε υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που οφείλουν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά χρέη μη φορολογικά και έχουν κώλυμα θεώρησης από άλλες μη φορολογικές ασφαλιστικές διατάξεις. Κάθε σχετική περίπτωση θα αναγγέλλεται εγγράφως στα αρμόδια κατά περίπτωση, για τα χρέη αυτά, πρόσωπα.

Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014.

## Άρθρο 12

### Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

ΚΦΑΣ:	Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:
Ο Υπουργός των 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.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται: α) στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και β) στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.<sup>132</sup>

### Άρθρο 13

#### Θέση σε ισχύ

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013	

### Άρθρο 14

#### Μεταβατικές διατάξεις

<b>ΚΦΑΣ:</b>	<b>Διαφορές/ ομοιότητες με τον προηγούμενο ΚΒΣ:</b>
<p><b>1.</b>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.</p> <p>Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτές και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές,</p>	

<sup>132</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 12

που αφορούν και έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις αυτές.<sup>133</sup>

**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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος Κώδικα, νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12 του Κώδικα αυτού.

**3.** Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 15 έως και 22 του άρθρου 4 και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 2 έως και 14 του άρθρου 4.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως και 22 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα.

**4.** Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

**5.** Οι διατάξεις των άρθρων 5, 7 και 8 παύουν να ισχύουν

<sup>133</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 14, παρ. 2.

την 1η Ιανουαρίου 2014. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.06.2013 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. »

Σύμφωνα με τον Ν. 4223/2013 - Άρθρο 51, ο οποίος επήλθε για να τροποποιήσει τις διατάξεις του Ν. 4093/2012, και ο οποίος όριζε ότι: Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 αντικαθίσταται ως εξής:«Οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν την 1 η Ιανουαρίου 2015.»

Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, 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 προβλεπόμενων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.<sup>134</sup>

---

<sup>134</sup> Πολ 1004/04.01.2013, Άρθρο 14, παρ.3-5.

## Συμπεράσματα εργασίας:

Όπως είναι γνωστό με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 <<Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2013-2016>>, τέθηκαν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992, με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012).

Ο ΚΦΑΣ περιλαμβάνει 14 άρθρα και η έναρξη του κατά το άρθρο 13, ισχύει από 1.1.2013 που από την ίδια ημερομηνία καταργείται ο Κ.Β.Σ. Στην πραγματικότητα θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο ΚΦΑΣ αποτελείται από 3 κυρίως μέρη. Από το άρθρο 1 έως το 4, όπου ο νομοθέτης μας αναλύει για το ποια πρόσωπα, είτε είναι υπόχρεα είτε απαλλάσσονται των διατάξεων του ΚΦΑΣ, και θέτει τους κανόνες ώστε με ποιο τρόπο θα γίνετε η απεικόνιση των συναλλαγών, σε ποια κατηγορία βιβλίων θα αντάσσεται κάθε πρόσωπο και με ποια κριτήρια. Από το άρθρο 5 έως το 10, όπου εδώ αναλύεται ποια είναι τα αποδεκτά φορολογικά στοιχεία που θα γίνετε η απεικόνιση των συναλλαγών, με ποιο τρόπο θα γίνετε η διαφύλαξη των δεδομένων και η διασφάλιση και διασταύρωση των συναλλαγών. Και από το 11 έως το 14, όπου εδώ αναφέρονται πότε τίθεται σε ισχύ ο παρόντας νόμος, οι εξουσίες της φορολογικής αρχής και του υπουργού οικονομικών, καθώς και οι μεταβατικές διατάξεις του παρόντος νόμου.

Όπως έχει τεθεί οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται για να καλύψουν το τμήμα της λογιστικής οργάνωσης και των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων έναντι στο κράτος (γι' αυτό ίσως η πιο δόκιμη ονομασία του Κώδικα θα ήταν «Οδηγός Λογιστικής Οργάνωσης – Φορολογικές Απαιτήσεις»<sup>135</sup>). Αλλά και να εξυπηρετεί όλες τις φορολογικές διατάξεις και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφιστάμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ΚΦΑΣ με τις προτεινόμενες διατάξεις:

- επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,

---

<sup>135</sup> Επιστημονική ομάδα taxheaven, Σελ 1.



- 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)<sup>136</sup>.

Σύμφωνα με την ανάλυση μας, ο ΚΦΑΣ από 01/01/2013 στην αρχική του κωδικοποίηση, είναι εμφανής η τάση του νομοθέτη ότι επιθυμεί να εκσυγχρονίσει το σύστημα των συναλλαγών και να μειώσει τη γραφειοκρατία. Αυτό παρατηρείται σε σημεία όπως στο ότι δίνει περισσότερη έμφαση στο ηλεκτρονικό τιμολόγιο, καταργεί το βιβλίο αποθήκης, την θεώρηση βιβλίων και των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του ΚΒΣ αλλά και την θεώρηση κάποιων φορολογικών στοιχείων, και δημιουργεί την τήρηση ηλεκτρονικού φακέλου για τις επιχειρήσεις διπλογραφικών βιβλίων. Όμως εκ των πραγμάτων η έννοια του ηλεκτρονικού τιμολογίου δεν είναι κάτι καινούργιο για την απεικόνιση των συναλλαγών καθώς οριζόταν και από τον προηγούμενο Κώδικα. Μπορεί να καταργήθηκε το βιβλίο αποθήκης αλλά αντικαταστάθηκε από τον λογαριασμό 94 όπου και αυτός παρακολουθεί μερίδες αποθήκης. Επιπλέον οι επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία δεν θα στέλνουν φάκελος ισοζυγίων κάθε χρόνο στις ΔΟΥ για έλεγχο, αλλά θα φτιάχνουν ηλεκτρονικό φάκελο που θα τηρείτε έως ότου ζητηθεί από τον έλεγχο. Και όσον αφορά την κατάργηση της θεώρησης ορισμένων βιβλίων και στοιχείων, παρατηρήθηκε τόσο μεγάλη σύγχυση από τις επιχειρήσεις για το ποια βιβλία και στοιχεία καταργούνται και ποια παραμένουν για θεώρηση, ώστε περισσότερο δυσχέρανε παρά εξομάλυνε το σύστημα γραφειοκρατίας που ήδη επικρατούσε. Κατά το υπόλοιπο περιεχόμενο των δύο νομοθετημάτων δεν παρατηρούνται αξιόλογες διαφορές, αντιθέτως αυτό που γίνεται αντιληπτό είναι ότι στα περισσότερα σημεία πρόκειται για διατάξεις ίδιου περιεχομένου, που στην πραγματικότητα καλύπτεται το ίδιο πεδίο εφαρμογής, αυτό της λογιστικής οργάνωσης<sup>137</sup>.

Από 01/01/2014 όμως, με την Πολ 1023/14 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 51 του Ν.4223/31.12.2013, το οποίο τροποποιεί τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 Υποπαράγραφος Ε1, όπου δηλαδή μπορούμε να αναφερόμαστε για νέα κωδικοποίηση του ΚΦΑΣ παρατηρούνται σημαντικές αλλαγές στις διατάξεις του. Αναφορικά μπορούμε να δούμε κάποιες από αυτές, όπως είναι η κατάργηση θεώρησης από τις αρμόδιες ΔΟΥ όλων των βιβλίων και στοιχείων και όλων των

<sup>136</sup> Αιτιολογική έκθεση Ν4093/2012, Σελ 2.

<sup>137</sup> Επιστημονική ομάδα taxheaven, Σελ 2.

πρόσθετων βιβλίων (παρ. 1 άρθρο 9, και παρ. 23 άρθρο 4), ώστε να υπάρξει πραγματική αποσυμφόρηση των επιχειρήσεων από τις ΔΟΥ και αισθητή μείωση της γραφειοκρατίας. Κατάργηση των άρθρων 5 (δελτίο αποστολής) και 8 (έγγραφα μεταφοράς - φορτωτικές) του ΚΦΑΣ, και αυτό μας δείχνει ότι πάει να απλοποιηθεί το σύστημα αλλά και να μείνουν λιγότερα φορολογικά στοιχεία, ενώ το δελτίο αποστολής πλέον μπορεί να αναφέρεται ως έγγραφο μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, είτε ως δελτίο αποστολής προαιρετικά και τα έγγραφα μεταφοράς έχουν εξομοιωθεί με το τιμολόγιο. Επίσης με την Πολ 1078/14 παρατηρείται ότι ο νομοθέτης αφενός επιθυμεί να απλοποιήσει το σύστημα και να καταργήσει γραφειοκρατικές διατάξεις, αφετέρου όμως επιθυμεί την διασφάλιση και διαφύλαξη των συναλλαγών μέσω συνεχών ελέγχων και διασταυρώσεων για αυτό και υποχρέωσε τις επιχειρήσεις να στέλνουν καταστάσεις πελατών-προμηθευτών κάθε τρίμηνο για μπορέσει να επιτευχθεί κάτι τέτοιο.

Η φορολογική μεταρρύθμιση που έχει ήδη ξεκινήσει από το 2010 με τον Ν. 3842/10 και προωθεί την ηλεκτρονική απεικόνιση δεδομένων και πληροφοριών για άμεσο έλεγχο και συνεχείς διασταυρώσεις για ανάπτυξη αισθήματος ευθύνης και δικαίου από τους πολίτες έρχεται να επικαλεστεί τον ΚΦΑΣ για να καλύψει το κομμάτι της λογιστικής οργάνωσης των επιχειρήσεων. Αν και όπως είδαμε και παραπάνω ο ΚΦΑΣ δημιουργήθηκε για να καλύψει αυτούς τους σκοπούς, στην αρχή δεν φαινόταν να ξεφεύγει τόσο από της διατάξεις του ΚΒΣ. Όμως από 01/01/2014 και μετά φαίνεται να έχει χαραχτεί ο δρόμος για αυτή την κατεύθυνση του εκσυγχρονισμού του συστήματος. Συμπέρασμα είναι ότι ο ΚΦΑΣ από την δημιουργία του δεν φαινόταν ότι θα συμβάλλει στον εκσυγχρονισμό και την απλοποίηση του συστήματος και της ανάπτυξης αισθήματος δικαίου από τις επιχειρήσεις και ότι θα ήταν άλλος ένας νόμος που θα προστίθενται μαζί με τους υπόλοιπους, καθότι δεν διέφευγε τον παλιών διατάξεων. Όμως περνώντας ένα μεταβατικό στάδιο αποδείχθηκε ότι μπορεί να καλύψει το σκοπό του σαν νόμος, αλλά και να ρυθμίζει το λογιστικό, φορολογικό και ελεγκτικό κομμάτι των επιχειρήσεων σε αρμονία με τις υπόλοιπες φορολογίες.

## Παράρτημα:

### ΠΟΛ.1004/4.1.2013

Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών»-Ερμηνευτική ΚΦΑΣ.

#### ΓΕΝΙΚΑ.

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

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

Ειδικότερα διευκρινίζονται κατά άρθρο και παράγραφο τα ακόλουθα:

#### **Άρθρο 1**

##### **Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (πρώην επιτηδευματίες). Ειδικότερα:

##### **Παράγραφος 1.**

##### **Υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα.**

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (ήτοι τα φυσικά

πρόσωπα, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες).

- Το ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ήτοι οι ανώνυμες εταιρείες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου συμπεριλαμβανομένων και των ιδρυμάτων. Τα τελευταία από τα ως άνω πρόσωπα εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 της παρούσης.

- Η κοινοπραξία που διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Φ.Ε.Κ. 86 Α711-4-2012). Στην εν λόγω κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό, υπόχρεο ή μη εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. και ο σκοπός της μπορεί να είναι η διενέργεια οποιασδήποτε εμπορικής πράξης, όχι απαραίτητα συγκεκριμένης και γενικά δεν απαιτείται η κάλυψη των προϋποθέσεων, που τίθεντο με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερομένου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Σημειώνεται ότι κοινοπραξίες που είχαν συσταθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) εξακολουθούν να ισχύουν.

- Οποιαδήποτε άλλη νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα παραπάνω αναφερόμενα πρόσωπα είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. για την δραστηριότητα που ασκούν στην Ελληνική Επικράτεια, από την άσκηση της οποίας αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέρια επαγγέλματα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.

## **Παράγραφος 2.**

### **Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα.**

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

- Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ανεξάρτητα από την μορφή του (δηλαδή φυσικό πρόσωπο, Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ο.Ε., κ.λπ.)

- Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

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

διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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

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

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

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

## **Άρθρο 2**

### **Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών**

#### **Παράγραφος 1.**

##### **Οριοθέτηση περιεχομένου βιβλίων και στοιχείων.**

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

#### **Παράγραφος 2.**

##### **Γλώσσα και νόμισμα τήρησης βιβλίων και στοιχείων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία (κατ' αρχήν) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και στο ελληνικό νόμισμα (ευρώ), εκτός εάν νομίμως επιτρέπεται η τήρησή τους κατά διάφορο τρόπο. Ειδικότερα, όσον αφορά τα φορολογικά στοιχεία, αυτά μπορεί να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και νόμισμα για τις συναλλαγές με το εξωτερικό, ενώ για τις συναλλαγές εντός την ελληνικής επικράτειας επιτρέπεται η διατύπωσή τους σε ξένη γλώσσα και νόμισμα μόνο για τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης. Σε κάθε περίπτωση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι το ποσό του οφειλόμενου φόρου να εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με τη χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Σημειώνεται ότι, η φορολογική αρχή μπορεί, όταν κρίνει απαραίτητο για λόγους ελέγχου, να ζητά από ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να μεταφραστούν τα στοιχεία που έχουν εκδοθεί σε ξένη γλώσσα και νόμισμα και να παραδοθούν σε αυτή εντός ευλόγου προθεσμίας που ορίζει η ίδια.

#### **Παράγραφοι 3, 4, 6 και 8.**

#### **Δικαιολογητικά εγγραφών - Συγχώνευση βιβλίων και στοιχείων - Υποχρεώσεις χρήσης λογισμικού των επιχειρήσεων.**

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ.2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 5.**

#### **Ηλεκτρονικό τιμολόγιο - Έκδοση και λήψη αυτού - Διασφάλιση της αυθεντικότητας και ακεραιότητας του περιεχομένου των τιμολογίων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 217, 232, 233 και 236 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Ειδικότερα, ως προς τη δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, διευκρινίζονται τα εξής:

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

Σημειώνεται ότι, όλα τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή δεν θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε ηλεκτρονική μορφή (π.χ. μέσω λογιστικού λογισμικού ή μέσω λογισμικού επεξεργασίας κειμένου), τα οποία αποστέλλονται και λαμβάνονται σε έντυπη μορφή δεν είναι ηλεκτρονικά τιμολόγια. Από την άλλη πλευρά, τα τιμολόγια που δημιουργούνται σε έντυπη μορφή, σαρώνονται, αποστέλλονται και λαμβάνονται

μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ηλεκτρονικά τιμολόγια. Είναι επίσης δυνατή, η αποστολή και λήψη των ηλεκτρονικών τιμολογίων σε έναν μορφότυπο και η μετατροπή τους σε άλλον στη συνέχεια.

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

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

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

Όσον αφορά τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης, ο εκδότης πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του, ενώ ο λήπτης πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου.

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

Τέλος όσον αφορά την υποχρέωση αναγνωσιμότητας του τιμολογίου πρέπει να διασφαλίζεται καθ' 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.

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

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

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλογικά και για τις συναλλαγές με ιδιώτες, για τις οποίες δύναται να αποστέλλονται ηλεκτρονικά τα αντίτυπα των φορολογικών στοιχείων που προορίζονται για αυτούς, υπό τον όρο της αποδοχής του τρόπου αυτού αποστολής από τους λήπτες τους - ιδιώτες.

### **Παράγραφος 7.**

#### **Ενημέρωση των βιβλίων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού παρατείνεται, χωρίς να απαιτείται η υποβολή γνωστοποίησης, η ενημέρωση όλων των βιβλίων, ημερολογίων και καταστάσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, συμπεριλαμβανομένων και των καταστάσεων απογραφής καθώς και του λογαριασμού 94 που τηρείται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού. Δεν παρατείνεται η προθεσμία καταχώρισης των δεδομένων των συναλλαγών ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (ιατροί, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης, εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας κ.λπ.) που ορίζονται από την παράγραφο 23 του άρθρου 4. Έτσι σε περίπτωση βλάβης, οι εν λόγω υπόχρεοι θα πρέπει να καταχωρούν τα δεδομένα των συναλλαγών χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα μέχρι την αποκατάσταση της βλάβης. Η παράταση αυτή, που ισχύει όσο χρόνο διαρκεί η βλάβη, δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση λόγω της βλάβης και της ενημέρωσης των βιβλίων δεν παρατείνεται ο χρόνος υποβολής των κατά περίπτωση δηλώσεων φορολογικών αντικειμένων. Ειδικότερα, όσον αφορά την έκδοση των φορολογικών στοιχείων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού, αυτονόητο είναι ότι αυτή γίνεται με τη χρήση χειρόγραφων στελεχών, τα οποία είναι θεωρημένα μόνο για τα στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους από τις επιμέρους διατάξεις του παρόντος Κώδικα (άρθρο 9).

Τέλος, τονίζεται ότι οι λοιπές δυνατότητες και υποχρεώσεις που τίθεντο με τις διατάξεις του άρθρου 18 του προϊσχύσαντος ΚΒ.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφορικά με τον τρόπο απεικόνισης των



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

### **Άρθρο 3**

#### **Εξαιρέσεις – Απαλλαγές**

##### **Παράγραφος 1.**

##### **Υποχρεώσεις Δημοσίου και νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι υποχρεώσεις εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. των προσώπων που ορίζονται από αυτήν. Οι διατάξεις αυτές είναι όμοιες με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

##### **Παράγραφος 2.**

##### **Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οι μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών είναι φυσικά πρόσωπα (με εξαίρεση αυτούς που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του 48 του ν. 2238/1994, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.) και υπό τις ακόλουθες αθροιστικά προϋποθέσεις:

- Η ευκαιριακή άσκηση παρεπόμενης δραστηριότητας, πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που ασκείται όχι κατά σύστημα και αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.
- Ο αντισυμβαλλόμενος προς στον οποίο παρέχεται η υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχείο προβλεπόμενο από τις διατάξεις του

Κ.Φ.Α.Σ. για τις πράξεις αυτές, δηλαδή πρόσωπο υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. Αυτός που έστω και ευκαιριακά παρέχει υπηρεσίες ή πωλεί αγαθά σε ιδιώτες είναι υπόχρεος του Κ.Φ.Α.Σ

Ο χαρακτηρισμός του πιο πάνω προσώπου ως μη υπόχρεου για τις εν λόγω ευκαιριακές πράξεις δεν συναρτάται από το ύψος της αμοιβής του ή από την αξία των πωλούμενων αγαθών.

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

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

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

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

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

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

#### **Νέοι υπόχρεοι εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.**

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

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

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

γ) Οι παραπάνω αναφερόμενοι αγρότες. Τα παραπάνω πρόσωπα που από 1/1/2013 είναι υπόχρεα, για πρώτη φορά, εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. πρέπει κατ' αρχήν να υποβάλλουν

δήλωση έναρξης εργασιών. Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων αυτών η δήλωση έναρξης εργασιών στο τμήμα μητρώου μπορεί να υποβληθεί εμπρόθεσμα μέχρι τον χρόνο έκδοσης του πρώτου φορολογικού στοιχείου προς τον αντισυμβαλλόμενο και όχι πέραν του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

### **Παράγραφος 3.**

#### **Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων.**

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

Εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή:

- Ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα.
- Αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- Αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού.
- Τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής η φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων).

Νέα πρόσωπα απαλλασσόμενα από την τήρηση βιβλίων

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

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

## **Παράγραφος 4 και 5.**

### **Μετασηματισμός επιχειρήσεων. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης.**

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι όμοιες με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 4 και της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του προϊσχύοντος Κώδικα.

## **Άρθρο 4**

### **Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται, από 1/1/2013, η ένταξη των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, σε τήρηση απλογραφικών (Β' κατηγορίας) ή διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας), ο τρόπος τήρησης των βιβλίων αυτών, καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους.

### **Παράγραφοι 2 έως 6.**

#### **Ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά).**

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται, από 1/1/2013, σε δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Κριτήρια για την ένταξη αυτή αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών και το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων. Ειδικότερα :

### **Παράγραφος 2.**

#### **Ειδική ένταξη στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής περιορίζονται σημαντικά οι κατηγορίες των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).

Πλέον στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων τους μόνο οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Έτσι από 1/1/2013 παύουν να έχουν ειδική ένταξη σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και εντάσσονται πλέον σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους (για τη Γ' κατηγορία άνω του 1.500.000 ευρώ):

α) τα πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, στις οποίες συμμετέχει ένα τουλάχιστον από τα παραπάνω πρόσωπα του άρθρου 101

του ν. 2238/1994, ή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε.

β) οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου και οι αστικές εταιρείες που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, στις οποίες συμμετέχει τουλάχιστον ένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.

γ) οι κοινοπραξίες στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή τμήματος ή ολόκληρου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου από τις κοινοπραξίες της παραπάνω περίπτωσης α'.

Όσα από τα πρόσωπα αυτά ακολουθούν διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την 1/1/2013 (π.χ. 30/6/2013) θα συνεχίσουν να τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου και από 1/7/2013 θα ενταχθούν σε τήρηση βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 1/7/2012 έως 30/6/2013). Αυτονόητο είναι ότι εάν ενταχθούν σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων η διαχειριστική τους περίοδος θα λήξει 31/12/2013.

Εξαίρεση από την ειδική ένταξη στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έχουν τη δυνατότητα να τηρούν απλογραφικά βιβλία τα παρακάτω πρόσωπα:

α) οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις των α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α'82).

β) τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

γ) οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και ανεγείρουν ακίνητο κυριότητά τους εντός της Ελλάδας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Την εξαίρεση αυτή οι παραπάνω υπόχρεοι απεικόνισαν συναλλαγών των περιπτώσεων α' και β' την είχαν και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Διευκρινίζεται ότι οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που έχουν πραγματική- φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα (γραφείο, αποθήκη, κ.λπ.) και όχι μόνιμη εγκατάσταση και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις καταργούμενες διατάξεις της περίπτωσης Γ της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), από 1/1/2013 εντάσσονται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και οι σχετικές αποφάσεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. παύουν να ισχύουν.

### **Παράγραφος 3.**

#### **Ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας).**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εντάσσονται πλέον στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων

(B' κατηγορίας), από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους, με εξαίρεση τους υπόχρεους εκείνους που εντάσσονται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.), οι πιο κάτω υπόχρεοι:

α) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.

β) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, τότε εντάσσεται, για όλες του τις δραστηριότητες, συμπεριλαμβανόμενης και εκείνης για την οποία έχει ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων, στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων του από τις δραστηριότητες αυτές.

γ) ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

δ) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου. Διευκρινίζεται ότι, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα πρατήρια καυσίμων με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης, η εμπορία υγραερίου από τα εν λόγω πρατήρια δεν θεωρείται ως άλλη δραστηριότητα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων.

ε) ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους των περιπτώσεων γ', δ' και ε' διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνεται αυτοτελώς, με βάση τα ακαθάριστα έσοδά του.

στ) ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του.

Τονίζεται ότι ο εν λόγω υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ζ) τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.) σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Σημειώνεται ότι η ειδική ένταξη στη τήρηση απλογραφικών βιβλίων των προαναφερομένων κατηγοριών υπόχρεων, ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις.

Κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που με τις προηγούμενες διατάξεις είχαν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων και από 1/1/2013 εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις.

Από 1/1/2013 παύουν να έχουν ειδική ένταξη στη Β' κατηγορία βιβλίων και εντάσσονται πλέον σε

κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, δηλαδή με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική τους περίοδο, οι παρακάτω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών:

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

#### **Παράγραφος 4.**

##### **Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εντάσσονται στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, οι υπόλοιποι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εκτός εκείνων δηλαδή για τα οποία προβλέπεται ειδική ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

#### **Παράγραφος 5.**

##### **Όρια ένταξης σε κατηγορία βιβλίων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται τα όρια των ακαθαρίστων εσόδων για την ένταξη σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, τα οποία ίσχυαν και με τις προηγούμενες διατάξεις και είναι:

Απλογραφικά βιβλία (Β' κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Διπλογραφικά βιβλία (Γ' κατηγορίας) πάνω από 1.500.000 ευρώ

#### **Παράγραφος 6.**

##### **Προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφοι 7 έως 12.**

##### **Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας).**

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζεται το είδος των βιβλίων που πρέπει να τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, ο τρόπος τήρησης αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Ειδικότερα:

#### **Παράγραφος 7.**

##### **Τήρηση λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 1

του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επισημαίνεται μόνο ότι τα λογιστικά βιβλία (ημερολόγια και καθολικά), είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Επί μηχανογραφικής δε τήρησης αυτών δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών.

Έτσι, για το μήνα Ιανουάριο 2013 δεν θα εκτυπωθεί ισοζύγιο λογαριασμών Γενικού Αναλυτικών Καθολικών, ενώ θα εκτυπωθεί για το μήνα Δεκέμβριο του 2012, καθώς και για τις τακτοποιητικές εγγραφές κλεισίματος της χρήσης που λήγει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2012.

Χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων.

Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων (ημερολόγια, καθολικά) Έτσι από 1/1/2013 τα ημερολόγια ενημερώνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι πέραν από την προθεσμία υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. και τα καθολικά (γενικό και αναλυτικά) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

#### **Παράγραφος 8.**

##### **Περιεχόμενο διπλογραφικών βιβλίων. Τήρηση ημερολογίων- καθολικών.**

Ο υπόχρεος διπλογραφικών βιβλίων τηρεί τα ημερολόγια και καθολικά της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, των δευτεροβάθμιων λογαριασμών και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της 9, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94 όπως αναλύεται παρακάτω. Για τον υπόχρεο που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. ισχύουν παράλληλα και οι διατάξεις των παραγράφων 13 και 14 του άρθρου αυτού και ειδικότερες διατάξεις που επιβάλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ.

##### **Τήρηση λογαριασμού 94.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από τον υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και τα ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση εμπορευμάτων που καταχωρούνται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. στο λογαριασμό 70 και τα έσοδα από την πώληση προϊόντων που καταχωρούνται στο λογαριασμό 71 υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ ανά λογαριασμό. Ο υπόχρεος κρίνεται για την υποχρέωση αυτή στην αρχή της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου με βάση τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης και κρίνεται αυτοτελώς για την υποχρέωση αυτή ανά λογαριασμό (κλάδος εμπορίας και επεξεργασίας). Ο



υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 όταν σε κάποια διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το όριο τήρησης του ποσού των 5.000.000 ευρώ για ένα λογαριασμό (κλάδο εμπορίας ή επεξεργασίας) σταματά την τήρησή του από την επόμενη διαχειριστική περίοδο για τα αγαθά του λογαριασμού αυτού.

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή αφορά όλους τους υπόχρεους ανεξάρτητα από την υποχρέωση ή μη εφαρμογής της ομάδας 9 ή την απαλλαγή τους από αυτή.

Επίσης σημειώνεται ότι κατά πάγια θέση της Διοίκησης τα ακαθάριστα έσοδα από τη συμπωματική πώληση πρώτων υλών προσαυξάνουν τυχόν άλλα έσοδα του κλάδου εμπορίας για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης.

#### **Χρόνος έναρξης ισχύος.**

Η υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 αρχίζει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Α.Σ. από 1/1/2013. Έτσι ο υπόχρεος που η διαχειριστική του περίοδος λήγει την 31/12/2012 τηρεί τον λογαριασμό αυτόν από 1/1/2013, εφόσον βέβαια τα ακαθάριστα έσοδά του υπερέβησαν το ποσό των 5.000.000 ευρώ την προηγούμενη χρήση. Εάν η διαχειριστική του περίοδος αρχίζει μετά την ημερομηνία αυτή (1/1/2013), υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 από 1/1/2013 (ενδιάμεσα της χρήσης), έχει μόνο ο υπόχρεος ο οποίος την 31/12/2012 τηρούσε το βιβλίο αποθήκης, ο οποίος θα συνεχίσει από 1/1/2013 και μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, να τηρεί το βιβλίο αποθήκης ως υπολογαριασμό του 94 με το περιεχόμενο και στον χρόνο που αναφέρεται στην επόμενη παράγραφο και χωρίς βέβαια την υποχρέωση εγγραφής των δεδομένων του σε θεωρημένο οπτικό δίσκο. Εάν την 31/12/2012 δεν τηρεί βιβλίο αποθήκης τότε για την υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94 θα κριθεί από την έναρξη της επόμενης διαχειριστικής περιόδου που αρχίζει εντός του έτους 2013 με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

#### **Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 ο λογαριασμός 94 τηρείται εξωλογιστικά, χωρίς δηλαδή την διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών της ομάδας 9. Για την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης τηρείται στο τελευταίο όριο ανάλυσής του που είναι η μερίδα αποθήκης, όπως αναφέρεται στην περίπτωση 3 της παραγράφου 5.215 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής και με βάση και τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις 3, 4, 5 και 7 της παραπάνω παραγράφου του Ε.Γ.Λ.Σ. οι υπολογαριασμοί τηρούνται όπως και το βιβλίο αποθήκης. Ειδικότερα:

α) Οι υπολογαριασμοί τηρούνται σε μερίδες κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τα ίδια αγαθά κατά

την εισαγωγή και εξαγωγή, για τις αγορές και τις πωλήσεις και κατ' είδος και ποσότητα για τις διακινήσεις των ίδιων αγαθών εντός ή εκτός εγκαταστάσεων. Για τις εγγραφές των εσωτερικών διακινήσεων πρώτων υλών, προϊόντων και υποπροϊόντων δεν εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης αλλά λογιστικό σημείωμα που αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στους υπολογαριασμούς του 94. Ο λογαριασμός 94 τηρείται για τα εμπορεύματα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υποπροϊόντα και τις πρώτες ύλες. Για τα αγαθά των τρίτων δεν απαιτείται να τηρούνται υπολογαριασμοί του λογαριασμού 94, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Το είδος για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 περιγράφεται με τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά που το διακρίνουν στις εμπορικές συναλλαγές. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που παράγονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη, είδος είναι η λαμβανόμενη παραγγελία. Αντί της περιγραφής του είδους μπορεί να χρησιμοποιούνται κωδικοί αριθμοί εφόσον βέβαια καλύπτονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2, πρέπει δηλαδή να δίνεται στον έλεγχο αντιστοίχιση κωδικού αριθμού και περιγραφής του είδους.

β) Ο λογαριασμός 94 τηρείται σε μερίδες ανά αποθηκευτικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικό χώρο και ανά τρίτο). Οι εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο λογίζονται ως μία εγκατάσταση για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94. Οι μερίδες αυτές τηρούνται στην έδρα χωρίς να υπάρχει υποχρέωση τήρησής τους και στην εγκατάσταση που αφορούν.

γ) Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται ανά παραστατικό αγοράς, πώλησης και διακίνησης. Όμως δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού τα λογιστικά βιβλία μπορεί να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με τα στοιχεία εσόδου, αναλόγως και οι υπολογαριασμοί του 94 μπορεί να ενημερώνονται με μια συγκεντρωτική ημερήσια εγγραφή κατά ποσότητα και αξία κατά την εξαγωγή, με τα στοιχεία εσόδου και τα σχετικά εκδιδόμενα δελτία αποστολής, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί θα δίνεται άμεσα στον έλεγχο ανάλυση των καταχωρίσεων αυτών ανά παραστατικό.

#### **Χρόνος ενημέρωσης των υπολογαριασμών του 94.**

Ο λογαριασμός 94 ενημερώνεται με τα παραστατικά κατά ποσότητα και αξία για τις αγορές και τις πωλήσεις στον χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων δηλαδή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Το κόστος παραχθέντων και πωληθέντων καθώς και το κόστος των αναλωθέντων υλών τίθενται στο χρόνο προσδιορισμού του αποτελέσματος, δηλαδή άπαξ του έτους και μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όταν δεν τηρείται η ομάδα 9 ή τηρείται αυτή σε ετήσια βάση.

## **Λοιπές επισημάνσεις.**

### **Συνέχιση τήρησης του βιβλίου αποθήκης.**

Οι επιχειρήσεις που τηρούσαν το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του προϊσχύοντος Κώδικα θα συνεχίσουν την τήρησή του από 1/1/2013 (εφόσον βέβαια υπάρχει σχετική υποχρέωση) με τον τρόπο που το τηρούσαν συμπεριλαμβανομένης και της μη τήρησης ιδιαίτερων μερίδων για τις βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία παρακολουθούνται συγκεντρωτικά σε λογαριασμούς αξίας.

### **Αποφάσεις ρύθμισης υποχρέωσης τήρησης βιβλίου αποθήκης.**

Σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Κ.Ε.Λ.Β.), της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Λ.Α.) και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων (Ε.Λ.Β.) μπορούν να εφαρμόζονται αναλόγως από τους υπόχρεους, για την τήρηση των υπολογαριασμών του 94 και για όσο χρόνο ορίζεται από αυτές. Ακόμη σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου ως άνω άρθρου 14, εξακολουθούν να ισχύουν Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες είχε ρυθμιστεί ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (όπως, επιχειρήσεις τύπου, ιχθυοτροφεία, λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις. Η απόφαση που αφορά τις λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις μπορεί να εφαρμόζεται και από τις επιχειρήσεις των Σούπερ - Μάρκετ και λοιπές λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις).

### **Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών.**

Τονίζεται ότι από 1/1/2013 δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών από τους υπόχρεους τήρησης του λογαριασμού 94. Έτσι από την ημερομηνία αυτή και μετά όλοι οι υπόχρεοι ανεξάρτητα του χρόνου λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου σταματούν την τήρηση των βιβλίων αυτών. Όμως με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού πρέπει να δίνονται στον έλεγχο όλα τα δεδομένα προσδιορισμού του κόστους παραγωγής όταν ζητηθούν από αυτόν.

### **Τήρηση του λογαριασμού 94 από νέους υπόχρεους και λοιπές περιπτώσεις.**

Ως γνωστό, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) απαλλάσσονταν μερικά ή ολικά από την τήρηση βιβλίου αποθήκης κατηγορίες επιτηδευματιών. Οι υπόχρεοι αυτοί θα υποχρεωθούν σε τήρηση του λογαριασμού 94 από την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1/1/2013 και μετά, εφόσον βέβαια τα έσοδά τους υπερβαίνουν το ποσό των 5.000.000 ευρώ κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Οι παραπάνω υπόχρεοι λόγω του περιορισμένου χρόνου προετοιμασίας τήρησης του

λογαριασμού 94 είναι δυνατόν για την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει εντός του 2013 να ενημερώσουν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου, τους υπολογαριασμούς του 94 αναλυτικά ή συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή κατά ποσότητα με βάση την απογραφή. Η παραπάνω δυνατότητα αναλόγως ισχύει και για τον υπόχρεο ο οποίος κατά την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει εντός του 2013 δεν είχε υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης (ξεπέρασε για μια φορά το όριο) και με τις νέες διατάξεις έχει υποχρέωση τήρησης του λογαριασμού 94.

#### **Τρόπος τήρησης του λογαριασμού 94 (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).**

Τα δεδομένα του λογαριασμού 94 αποτυπώνονται-εκτυπώνονται σε αθεώρητα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά έντυπα. Τα δεδομένα του μπορεί να μην εκτυπώνονται και να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, εφόσον δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.

Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις που τηρούν ήδη βιβλίο αποθήκης θα εγγράψουν τα δεδομένα του μήνα Δεκεμβρίου 2012 και τα δεδομένα των τακτοποιητικών εγγραφών της χρήσης που λήγει εντός του 2012 (13η εγγραφή) σε θεωρημένο οπτικό δίσκο ή σε θεωρημένα χειρόγραφα έντυπα.

#### **Παράγραφος 9.**

##### **Καταχώριση με μια συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων και ορισμένων εξόδων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και ορισμένων εξόδων (μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο) στα διπλογραφικά βιβλία, όπως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και καθιερώνεται για πρώτη φορά δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι όταν ζητηθεί από τον έλεγχο να δίνεται άμεσα κατάσταση με ανάλυση των εσόδων αυτών 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. Η δυνατότητα αυτή ισχύει και για τα απλογραφικά βιβλία.

#### **Παράγραφος 10.**

##### **Τήρηση μητρώου παγίων και βιβλίου απογραφών.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, εκτός των βιβλίων που ορίζονται στην παράγραφο 7 υποχρεούται να τηρεί Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και βιβλίο Απογραφών. Σημειώνεται ότι τα βιβλία αυτά τηρούνται αθεώρητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

### **Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων.**

Οι διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων. Το εν λόγω βιβλίο το οποίο τηρείται αθεώρητο, όπως και με τις προϊσχύουσες διατάξεις, ενημερώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος άρθρου, μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

### **Βιβλίο Απογραφών-Αποτίμηση αποθεμάτων.**

Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής ορίζεται ότι ο πιο πάνω υπόχρεος, ο οποίος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, τηρεί βιβλίο απογραφών στο οποίο καταγράφει και αποτιμά ύστερα από καταμέτρηση όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που βρίσκονται στην κατοχή του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.

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. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτές δεν θέτουν περιορισμό για την αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης, επιφυλασσομένων όμως άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του ν. 2190/1920.

Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις της Ε.Λ.Β. που αφορούν αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εξακολουθούν να ισχύουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του παρόντος Κώδικα.

Όσον αφορά τον τρόπο αποτίμησης των μενόντων αποθεμάτων όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

### **Τρόπος τήρησης βιβλίου απογραφών.**

Τα αποθέματα καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών, ή σε απλότυπες καταστάσεις, διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω δεδομένα των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου πρέπει να δίνονται άμεσα από την έδρα στον έλεγχο που διενεργείται στην εγκατάσταση που αφορούν. Σημειώνεται ότι τα αποθέματα όλων των αποθηκευτικών χώρων που βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με την έδρα ή άλλο υποκατάστημα ή άλλο αποθηκευτικό χώρο δύνανται να καταχωρούνται ενιαία στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής.

Διευκρινίζεται ότι δεν τηρούνται διπλότυπες πλέον καταστάσεις απογραφής για τα

υποκαταστήματα και τους αποθηκευτικούς χώρους που βρίσκονται σε απόσταση πάνω από 50 χιλιόμετρα από την έδρα. Επίσης ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM. Έτσι λαμβανομένου υπόψη ότι οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1/1/2013 η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων των χρήσεων που λήγουν μέχρι τις 31/12/2012 θα γίνει στα θεωρημένα έντυπα (βιβλίο απογραφών, καταστάσεις απογραφής).

#### **Χρόνος ενημέρωσης.**

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του παρόντος άρθρου, μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

#### **Αποθέματα τρίτων υπόχρεων.**

Με τις νέες διατάξεις, στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται πλέον μόνο τα αποθέματα και όχι όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας άλλου υπόχρεου, όπως ίσχυε με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου, εφόσον βέβαια τα δεδομένα τους δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.

#### **Καταχώρηση λοιπών στοιχείων απογραφής.**

Όσον αφορά την καταχώρηση στο εν λόγω βιβλίο των λοιπών στοιχείων (πάγια, έπιπλα και σκεύη, λοιπά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) οι σχετικές διατάξεις της υποπαραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 4,5 και 6 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Τέλος, όσον αφορά την καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών, του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης και των πινάκων που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παραγράφου 14 του παρόντος άρθρου, οι σχετικές διατάξεις της περίπτωσης ε' της υποπαραγράφου αυτής, δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Απογραφή έναρξης.**

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης (Ε.Γ.Λ.Σ.) ο υπόχρεος απεικόνισης

συναλλαγών, ο οποίος πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά διπλογραφικά βιβλία, συντάσσει απογραφή έναρξης στις προαναφερόμενες προθεσμίες, που ισχύουν για την απογραφή λήξης.

#### **Μη υποχρέωση τήρησης Διοικητικών και Διαχειριστικών βιβλίων από Α.Ε. και Ε.Π.Ε.**

Από 1/1/2013 καταργείται η υποχρέωση τήρησης διοικητικών και διαχειριστικών βιβλίων από τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Έτσι από την ημερομηνία αυτή παύουν να τηρούν, οι Α.Ε. βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων και οι Ε.Π.Ε. βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίων πρακτικών διαχείρισης.

#### **Παράγραφος 11.**

##### **Ηλεκτρονικός φάκελος ελέγχου.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καθιερώνεται, από 1/1/2013, υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στο φάκελο αυτό, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αποθηκεύονται, ανά χρήση, τα δεδομένα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές, τα οποία τηρούνται μηχανογραφικά. Εάν ορισμένα από τα οριζόμενα με τις διατάξεις αυτές βιβλία, καταστάσεις, ή οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου αυτού, τηρούνται χειρόγραφα, τότε τα δεδομένα αυτών δεν αποθηκεύονται στο φάκελο αυτό. Ο ηλεκτρονικός φάκελος δεν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., και τα δεδομένα του δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν από αυτόν.

#### **Παράγραφος 12.**

##### **Χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων.**

Με διατάξεις της παραγράφου αυτής καθορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των διπλογραφικών βιβλίων όπως ειδικότερα αναφέρεται στις προηγούμενες παραγράφους.

#### **Παράγραφοι 13 και 14.**

##### **Υποχρεώσεις υπόχρεων που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.**

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών με τις οποίες ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις οικονομικές του καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π., είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 15.**

##### **Υποχρεώσεις υποκαταστημάτων με αυτοτελή ή εξηρητημένη λογιστική.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες σχετικές διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Σημειώνεται ότι τα δεδομένα των βιβλίων των υποκαταστημάτων που δεν εξάγουν αυτοτελές αποτέλεσμα μπορεί να ενσωματώνονται αντί στα βιβλία της έδρας, στα βιβλία άλλου υποκαταστήματος που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα και σχετίζονται με αυτό. Αυτονόητο είναι ότι τα δεδομένα αυτά εμφανίζονται διακεκριμένα από τα δεδομένα του υποκαταστήματος αυτού.

#### **Παράγραφοι 16 έως 20.**

##### **Τήρηση απλογραφικών βιβλίων.**

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, το περιεχόμενο αυτών καθώς και ο χρόνος ενημέρωσής τους. Ειδικότερα:

##### **Παράγραφος 16.**

##### **Τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων και βιβλίου απογραφών.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ο πιο πάνω υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων

β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από τη πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000 ευρώ.

Σημειώνεται ότι για την υποχρέωση ή μη σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.

Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν.

Διευκρινίζεται ακόμη ότι τα δεδομένα των πιο πάνω βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά μπορεί απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν. Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ορίζεται υποχρέωση από 1/1/2013 τήρησης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του, όμως θα εκτυπωθεί θεωρημένη μηνιαία κατάσταση εσόδων - εξόδων για το Δεκέμβριο του 2012.

##### **Παράγραφος 17.**

##### **Περιεχόμενο βιβλίου εσόδων - εξόδων.**

Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ο εν λόγω υπόχρεος, καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες:

α) 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.

β) τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά, από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) τις αγορές αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) την αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων,

ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις,

στ) τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή την ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

ζ) τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος.

η) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), τα δεδομένα των περιπτώσεων δ', στ' και ζ', καταχωρούντο σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, ενώ με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. καταχωρούνται σε ιδιαίτερες στήλες.

Επισημαίνεται ότι δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε ιδιαίτερο χώρο του εν λόγω βιβλίου των καταθέσεων και των αναλήψεων κεφαλαίων, των δανείων που χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και των εισπράξεων ή καταβολών που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους. Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στο χρόνο ενημέρωσης, όπως αυτός ορίζεται παρακάτω στην παράγραφο 18, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις.

#### **Παράγραφος 18.**

##### **Χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων εξόδων, ο οποίος συνδέεται πλέον με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. Έτσι από 1/1/2013 η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέρα του χρόνου υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, καταχωρείται για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των προαναφερομένων στην παράγραφο 17 δεδομένων.

Όσον αφορά την καταχώρηση στοιχείων αγοράς αγαθών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης ή στο τέλος αυτής χωρίς να έχουν παραληφθεί τα αγαθά, οι σχετικές διατάξεις της

παραγράφου αυτής είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 19.**

##### **Καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.**

Η καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις των δεδομένων που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής και αφορούν τα πάγια, γίνεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων μέχρι τη προθεσμία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

#### **Παράγραφος 20.**

##### **Βιβλίο απογραφών. Τρόπος τήρησης.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ρητά πλέον ότι στο βιβλίο απογραφών ή σε απλούστερες καταστάσεις απογραφής, τα οποία τηρούνται αθεώρητα, 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 κυριότητά του και βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του, ή σε εγκαταστάσεις τρίτων, κατά την 31/12 κάθε έτους.

Επίσης ορίζεται ρητά η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή σε απλούστερες καταστάσεις, των αποθεμάτων του υποκαταστήματος ή του αποθηκευτικού χώρου, ανεξάρτητα του τόπου που αυτά βρίσκονται.

Δεν υπάρχει πλέον υποχρέωση καταχώρησης σε διπλότυπες καταστάσεις, της ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων των εγκαταστάσεων που βρίσκονται σε απόσταση άνω των 50 χιλιομέτρων από την έδρα. Όπως προαναφέρεται και στη παράγραφο 10 του παρόντος άρθρου, εγκαταστάσεις που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, αντιμετωπίζονται ως μια εγκατάσταση για την απογραφή.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν από 1/1/2013 και συνεπώς η απογραφή της 31/12/2012 θα καταχωρηθεί σε θεωρημένα έντυπα (βιβλίο απογραφών, διπλότυπες καταστάσεις απογραφής, μηναία κατάσταση βιβλίου εσόδων- εξόδων κ.λπ.).

##### **Χρόνος ενημέρωσης.**

Η ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, το οποίο τηρείται αθεώρητο, ή σε καταστάσεις απογραφής, οι οποίες επίσης είναι αθεώρητες, ή σε οποιοδήποτε άλλο έντυπο, διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων αυτών καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

## **Παράγραφος 21.**

### **Καταχώριση με μια συγκεντρωτική εγγραφή των εσόδων και ορισμένων εξόδων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και ορισμένων εξόδων (μέχρι του ποσού των 150 ευρώ έκαστο) στο βιβλίο εσόδων - εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης, με μία εγγραφή, των ημερήσιων ακαθαρίστων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων, με την προϋπόθεση που τίθεται στις διατάξεις αυτές. Σημειώνεται ότι τη δυνατότητα αυτή την έχει και ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, όπως προαναφέρεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 4 της παρούσης.

## **Παράγραφος 22.**

### **Βιβλία υποκαταστήματος.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

## **Παράγραφος 23.**

### **Πρόσθετες υποχρεώσεις ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οι οποίες ισχύουν από 1/1 έως 31/12/2013, θεσπίζεται υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούν (Β' ή Γ'). Δεδομένου ότι οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να διασφαλίζουν τις συναλλαγές των εν λόγω προσώπων, προκειμένου να είναι εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, πληροφορίες όπως τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, συμφωνούμενο ποσό, αμοιβή, χρόνος έναρξης και λήξης της παροχής, περιγραφή αυτής κλπ., είναι απαραίτητες, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

### **Κατηγορίες υπόχρεων που υπάγονται στις διατάξεις αυτές.**

Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τους πιο κάτω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

- τον εκμεταλλευτή χώρου διαμονής ή φιλοξενίας,
- τον εκμεταλλευτή εκπαιδευτηρίου,
- τον εκμεταλλευτή κλινικής ή θεραπευτηρίου,
- τον εκμεταλλευτή κέντρου αισθητικής,
- τον εκμεταλλευτή γυμναστηρίου,
- τον εκμεταλλευτή χώρων στάθμευσης
- τους γιατρούς και οδοντίατρους. Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή δεν καταλαμβάνει τους κτηνίατρους.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, διευκρινίζονται τα παρακάτω:

Εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες διαμονής ή φιλοξενίας όπως ο οίκος ευγηρίας, το ξενοδοχείο, ο ξενώνας, τα επιπλωμένα διαμερίσματα και οικίες, ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, κ.λπ.

Εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης ή επαγγελματικής κατάρτισης, δηλαδή σχολές, σχολεία, νηπιαγωγεία, εργαστήρια ελευθέρων σπουδών, φροντιστήρια, σχολές χορού, κ.λπ. Δεν περιλαμβάνονται οι παιδικοί σταθμοί και οι σχολές οδηγών για τη θεωρητική κατάρτιση των εκπαιδευομένων οδηγών.

Εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος έχει πάρει σχετική άδεια από το αρμόδιο υπουργείο. Διευκρινίζεται ότι ο εν λόγω υπόχρεος πρέπει να καταχωρεί τις πληροφορίες εκείνες που σχετίζονται με τις δικές του συναλλαγές και όχι με τις συναλλαγές των εξωτερικών γιατρών που συνεργάζεται.

Εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες καλλωπισμού και γενικά περιποίησης σώματος και άκρων, όπως κέντρα αδυνατίσματος, μεταβολισμού, καλλωπισμού, παροχής συμβουλών διαίτης, αδυνατίσματος και παρακολούθησης βάρους, πεντικιούρ-μανικιούρ κ.λπ. Δεν περιλαμβάνονται τα κομμωτήρια.

Εκμεταλλευτής γυμναστηρίου, θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες εκγύμνασης που σχετίζονται με τον καλλωπισμό και γενικά με την περιποίηση του σώματος, όπως απλή γυμναστική, αερόμπικ, body building, κ.λπ.

Εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης. Περιλαμβάνονται οι υπόχρεοι οι οποίοι εκμεταλλεύονται χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων (όχι ποδηλάτων) και σκαφών θαλάσσης.

#### **Χρόνος καταχώρισης.**

Δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 6 το στοιχείο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας, η καταχώρηση των πληροφοριών αυτών στα χειρόγραφα θεωρημένα έντυπα ή η ασφαλής εισαγωγή αυτών, επί μηχανογραφικής τήρησης, μέσω Η/Υ, με τη χρήση ειδικών ασφαλών φορολογικών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), γίνεται με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας, με εξαίρεση το χρόνο λήξης της παροχής, ο οποίος μπορεί να καταχωρείται με την ολοκλήρωση αυτής. Στην περίπτωση που το στοιχείο εκδίδεται αμέσως (με την έναρξη της παροχής υπηρεσίας) δεν απαιτείται η καταχώρηση των πληροφοριών αυτών.

Διευκρινίζεται ότι από 1/1/2013 καταργούνται τα πρόσθετα βιβλία που προβλέπονταν από τις

προϊσχύουσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 καθώς και το βιβλίο επενδύσεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Επίσης, από την ημερομηνία αυτή καταργείται η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου προσωρινής εναπόθεσης, το οποίο ορίζεται από την Α.Υ.Ο. 1041614/324/ΠΟΛ.1100/4.4.1995.

Τα ήδη θεωρημένα έντυπα, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, τα οποία χρησιμοποιούνται ως πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) μπορεί να χρησιμοποιηθούν και για την καταχώριση των απαιτούμενων πληροφοριών, μέχρι την εξάντλησή τους, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα έντυπα καταχώρισης των πληροφοριών αυτών θεωρούνται στη Δ.Ο.Υ. με κωδικό TAXIS «332» και με περιγραφή «ΕΝΤΥΠΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡ. 23 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4».

## **Άρθρο 6**

### **Τιμολόγηση Συναλλαγών**

#### **Γενικά.**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση - συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α/19-11 -2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων.

Οι κυριότερες μεταβολές - διαφοροποιήσεις, σε σχέση με τις προϊσχύσασες αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνοψίζονται στα εξής:

1. Εναρμονίζονται με αυτές της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2010/45/Ε.Ε. του Συμβουλίου.
2. Δεν απαιτείται πλέον η έκδοση τιμολογίου, για την είσπραξη επιστρεφόμενων έμμεσων φόρων, τελών και δασμών.
3. Δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση τιμολογίων, για αγορά από μη υπόχρεο, καθώς και στις περιπτώσεις άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης αυτού.
4. Καταργείται το καθεστώς τιμολόγησης αγοράς, από αγρότες - παραγωγούς του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., που θεσπίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 21α του ν. 3842/2010 (έκδοση, σε κάθε περίπτωση αγοράς από τα πρόσωπα αυτά, τιμολογίου - δελτίου αποστολής συνενωμένου) και επαναφέρεται το προϊσχύον αυτού καθεστώς.
5. Καθιερώνεται γενικής ισχύος κανόνας, που παρέχει τη δυνατότητα στο λήπτη υπηρεσιών που δεν υπάγονται στο Φ.Π.Α., να επιλέξει, αντί της λήψης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, να εκδίδει

ο ίδιος εκκαθάριση σε ετήσια, τουλάχιστον, βάση.

6. Για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών (αναλώσιμων) και τη λήψη υπηρεσιών, μπορεί όπως αντίστοιχα προβλεπόταν και στον προϊσχύοντα Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), να γίνεται χρήση Απόδειξης Λιανικής (για πώληση αγαθών ή για παροχή υπηρεσιών), με αύξηση του σχετικού ορίου αξίας των αγαθών από πενήντα (50) ευρώ σε εκατό (100) ευρώ.

Ειδικότερα και ανά παράγραφο του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

### **Παράγραφος 1.**

#### **Έκδοση τιμολογίων - Υπόχρεοι.**

Τιμολόγιο εκδίδεται για:

α) Την πώληση αγαθών ιδίων ή τρίτων (άμεση ή έμμεση πώληση)

β) Την παροχή υπηρεσιών

γ) Την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας.

Προϋπόθεση για την έκδοση τιμολογίου είναι, ο εκδότης να είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και ο αντισυμβαλλόμενος ομοίως υπόχρεος ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ.) και η συναλλαγή να αφορά στην άσκηση του επαγγέλματος τους ή στην εκτέλεση του σκοπού τους κατά περίπτωση.

Το τιμολόγιο εκδίδεται, ανεξάρτητα από το εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία ή την τυχόν απαλλαγή του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών, από την τήρηση αυτών.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου:

α) Από τον ίδιο ή

β) Από τον πελάτη του (αυτοτιμολόγηση) ή

γ) Από τρίτον (ανάθεση τιμολόγησης)

Καθόσον αφορά στις ανωτέρω (β) και (γ) περιπτώσεις και ειδικότερα τους όρους και τις προϋποθέσεις τιμολόγησης των περιπτώσεων αυτών, διευκρινίσεις δίνονται κατωτέρω με τις παραγράφους 16 και 17 του παρόντος άρθρου.

Επισημαίνεται ότι, στις περιπτώσεις που απαιτείται η έκδοση τιμολογίου, δεν αναφέρεται πλέον ως περίπτωση η «πώληση δικαιώματος εισαγωγής», περίπτωση που αναφερόταν σε όλα τα προγενέστερα νομοθετήματα (Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Σ. κ.λπ.). Η απάλειψη της φράσης αυτής δεν σημαίνει κάποια ουσιαστική μεταβολή, καθόσον η περίπτωση αναφέρονταν κυρίως σε συναλλαγές με τη διαδικασία του clearing, που πλέον δεν συναντώνται στην πράξη και πάντως σε κάθε περίπτωση για την πώληση - εκχώρηση δικαιώματος, εκδίδεται τιμολόγιο για παροχή υπηρεσίας. Αντίθετα δεν επηρεάζει τις περιπτώσεις πώλησης εισαγόμενων αγαθών, με μεταβίβαση αυτών στον τελωνειακό

χώρο, με τελωνειακή αναγνώριση και εκχώρηση φορτωτικών εγγράφων, όπου και απαιτείται η έκδοση τιμολογίου.

#### **Παράγραφος 2.**

##### **Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών.**

Το περιεχόμενο της παραγράφου αυτής, καλύπτει την τιμολόγηση των επαναλαμβανόμενων πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Επισημαίνεται ότι με τον όρο «επαναλαμβανόμενες πωλήσεις» αγαθών και υπηρεσιών, νοείται η εντός της ημέρας αλλά και κάθε επόμενη ημέρα ή κατ' αραιότερα χρονικά διαστήματα πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.

#### **Παράγραφος 3.**

##### **Τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων.**

Αφορά το τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εσόδων κ.λπ., το οποίο ως γνωστόν εκδίδεται με την είσπραξη ή την πίστωση του λογαριασμού των δικαιούχων.

Δεν επέρχεται καμία ουσιώδης μεταβολή, εκτός του ότι πλέον δεν προβλέπεται η έκδοση αυτού, στις περιπτώσεις επιστροφής έμμεσων φόρων, δασμών και τελών.

Συνεπώς με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, για την επιστροφή έμμεσων φόρων (π.χ. Φ.Π.Α.), από τη Δ.Ο.Υ. ή δασμών από το Τελωνείο κ.λπ., δεν απαιτείται πλέον η έκδοση του εν λόγω τιμολογίου από τον δικαιούχο.

#### **Παράγραφος 4.**

##### **Έκδοση τιμολογίου από Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και λοιπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με εκείνες της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 5.**

##### **Αγορά αγαθών από ιδιώτη - Απόδειξη της συναλλαγής - Αντιμετώπιση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης τιμολογίων.**

Για τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως τέθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), διευκρινίζονται τα ακόλουθα, όσον αφορά, κυρίως, τις μεταβολές που υπήρξαν σε σχέση με εκείνες τις εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992):

1) Δεν προβλέπεται πλέον η έκδοση (υποχρεωτικά) τιμολογίου, για αγορά αγαθών από μη υπόχρεους σε έκδοση αυτού (π.χ. ιδιώτες), καθώς και για τις περιπτώσεις υπόχρεων που αρνούνται την έκδοση του ή εκδίδουν τιμολόγιο με ανακριβές περιεχόμενο.

2) Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λπ), στις περιπτώσεις συναλλαγών με ιδιώτες, αποδεικνύουν τις συναλλαγές τους με τη σύνταξη τίτλου κτήσης, που περιλαμβάνει τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού.

Διευκρινίζεται ότι, ως «τίτλος κτήσης», μπορεί να θεωρηθεί, ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, ακόμα και τιμολόγιο (αγοράς), αρκεί να περιλαμβάνουν όλα τα κατά τα ανωτέρω προαπαιτούμενα δεδομένα.

Ο τίτλος κτήσης πρέπει να συντάσσεται, στους χρόνους που κατά περίπτωση, αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., που αναφέρονται 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.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) 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).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.



Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός.

#### **Παράγραφος 6.**

##### **Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, αφορούν την τιμολόγηση επί αγοράς αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Υπόχρεοι έκδοσης του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, είναι:

- Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών
- 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.).

Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αυτού, είναι ο προβλεπόμενος από τις κατ' ιδίαν διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6.

Αναφορικά με τις διατάξεις της παραγράφου 6 διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Καταργείται το καθεστώς που εισήγαγαν οι διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 21α του ν. 3842/2010 και κατά συνέπεια δεν είναι πλέον υποχρεωτική η άμεση έκδοση Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν, μπορεί δηλαδή να εκδοθούν διακριτά Δελτία Αποστολής και να ακολουθήσει η έκδοση του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων.

β) Στις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα με την παράγραφο 2 του άρθρου 6.

γ) Εξακολουθούν να ισχύουν αναλόγως, με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο 3/1992 παρ. 12.9., αναφορικά με την αγορά γάλακτος από τυροκομικές - τυρεμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον η τιμή του γάλακτος καθορίζεται στο μέσο ή τέλος της γαλακτοκομικής περιόδου, διευκρινίζοντας ότι, προκειμένου να μην θίγεται η βασική φορολογική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, οι τυροκόμοι υποχρεούνται να εκδίδουν, ένα (1) συγκεντρωτικό τιμολόγιο ανά πωλητή - παραγωγό το αργότερο έως 31/12 εκάστου έτους και ένα (1) εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της γαλακτοκομικής περιόδου.

δ) Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, από 1.1.2013 παύει να εκδίδεται θεωρημένο σε κάθε περίπτωση (πλην της έκδοσης του συνενωμένου με Δ.Α.), βάσει των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ..

## **Παράγραφος 7.**

### **Έκδοση εκκαθαρίσεων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται οι προϋποθέσεις, ο χρόνος έκδοσης και το περιεχόμενο της εκκαθάρισης.

Δεν επέρχεται καμία ουσιώδης μεταβολή, σε σχέση με το καθεστώς του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 – παράγραφος 7, άρθρο 12), ενώ καταργείται η διάταξη που αναφέρονταν στη δυνατότητα έκδοσης εκκαθαρίσεων, για παροχή υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτων, η οποία δεν είχε ενεργοποιηθεί ποτέ.

## **Παράγραφος 8.**

### **Αγορά αγαθών - Λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως αντίστοιχα και στον προϊσχύσαντα Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ορίζουν την έκδοση εκκαθάρισης και στις περιπτώσεις, που αναφέρονται παρακάτω, ήτοι σε:

- α) Αγορά αγαθών για λογαριασμό τρίτου.
- β) Λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Με βάση τις υπόψη διατάξεις, όπως ισχύουν πλέον, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου ( ΦΕΚ Α' 229/19.11.2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992):

- 1) Για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (π.χ. ιδιώτες), εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 που ορίζουν την σύνταξη «τίτλου κτήσης», κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στις εν λόγω διατάξεις, όπως αυτές ερμηνεύονται με την παρούσα, όσον αφορά το είδος του παραστατικού, το περιεχόμενο, καθώς και το χρόνο έκδοσης αυτού.
- 2) Επιπλέον ορίζεται ότι επί παροχής υπηρεσιών, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δύναται να εκδίδει εκκαθάριση, έως το τέλος του 2ου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά το σύνολο των περιπτώσεων στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

Η ανωτέρω ρύθμιση - δυνατότητα του λήπτη των υπηρεσιών να εκδίδει εκκαθάριση, στις περιπτώσεις που καταβάλλει αμοιβές (προμήθειες) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., αντί να λαμβάνει τιμολόγιο του παρέχοντος τις υπόψη υπηρεσίες, αναφέρεται σε διάφορες περιπτώσεις που μέχρι σήμερα ρυθμιζόνταν με επιμέρους Υπουργικές Αποφάσεις (π.χ. ενδεικτικά

αναφέρονται, ασφαλιστές, ασφαλιστικοί πράκτορες, πρακτορεία ΠΡΟ ΠΟ κ.λπ).

### **Παράγραφοι 9, 10 και 11.**

#### **Περιεχόμενο τιμολογίου.**

Με τις διατάξεις των παραγράφων αυτών, ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου.

Ειδικότερα:

1) Με τις διατάξεις της παραγράφου 9, όπως ισχύουν, μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), επέρχονται οι εξής μεταβολές, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992):

α) Η ημερομηνία της συναλλαγής αναγράφεται στο τιμολόγιο, μόνον στην περίπτωση που δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης αυτού (π.χ. ενδεικτικά όταν η έκδοση δελτίου αποστολής προηγείται της έκδοσης τιμολογίου).

β) Καταργείται η υποχρέωση αναγραφής του αύξοντος αριθμού (α/α) ή των αριθμών των δελτίων αποστολής, που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών, που αφορούν το σχετικό τιμολόγιο.

γ) Ενσωματώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που αναφέρονταν στους ενιαίους κανόνες και όρους τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ Ε.Ε. του Συμβουλίου της Ε.Ε., και στο υποχρεωτικό περιεχόμενο του τιμολογίου προστίθενται και νέες ενδείξεις που αναγράφονται υποχρεωτικά, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις (α) έως και (στ) της παραγράφου αυτής (παρ. 9).

2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων.

Δεν υφίστανται ουσιώδεις μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), με μόνη εξαίρεση το γεγονός ότι πλέον δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή στο τιμολόγιο, του επαγγέλματος και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φορολογίας του αντισυμβαλλόμενου.

3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 11, ορίζονται τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής.

Οι επερχόμενες μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνοψίζονται στις εξής:

α) Δεν απαιτείται πλέον να αναγράφεται και ολογράφως το συνολικό ποσό της αξίας ή της αμοιβής στα χειρόγραφα τιμολόγια (όπως ίσχυε στα χειρόγραφα εκδιδόμενα Τιμολόγια, με βάση τις

διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ.).

β) Μετά την τροποποίηση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), καταργείται η δυνατότητα συνοπτικής περιγραφής του είδους, επί πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, εφόσον επί του τιμολογίου γίνεται παραπομπή στη σχετική σύμβαση.

γ) Νέα διάταξη εισάγεται, με τη ρύθμιση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που ορίζει ότι επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών, το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία και όχι αναλυτικά.

### **Παράγραφος 12.**

#### **Τιμολόγιο αντιπροσώπου οίκου εξωτερικού.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, όπως ισχύει πλέον μετά την τροποποίησή της με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), αναφέρονται στο περιεχόμενο του τιμολογίου που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, για την χορηγούμενη σε αυτόν προμήθεια.

Σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) δεν απαιτείται πλέον στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου του εξωτερικού, να αναγράφονται και τα στοιχεία της Τράπεζας που μεσολαβεί για την καταβολή της προμήθειας.

### **Παράγραφος 13.**

#### **Πιστωτικό τιμολόγιο.**

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται οι υπόχρεοι στην έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, οι προϋποθέσεις έκδοσης, καθώς και το περιεχόμενο αυτού. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

### **Παράγραφοι 14 και 15.**

#### **Χρόνος έκδοσης τιμολογίου.**

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 14, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επί επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 15, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για τις

περιπτώσεις που προαναφέρονται, από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ..

Δεν υφίστανται ουσιώδεις μεταβολές, σε σχέση με τις αντίστοιχες διατάξεις των παραγράφων 15 και 17 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), με μόνη εξαίρεση τη μεταβολή που επέρχεται ως προς το χρόνο τιμολόγησης των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, ο οποίος συνδέεται πλέον με την οριστικοποίηση των πωλήσεων αυτών από τις αρμόδιες αρχές. Ειδικότερα, για τις πωλήσεις των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων αποσαφηνίζεται ότι, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, εντός της οποίας έγινε η οριστικοποίηση της πώλησης αυτών, από τις αρμόδιες αρχές.

### **Παράγραφος 16.**

#### **Στοιχεία που εξομοιώνονται με τιμολόγια.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζονται ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, για τις οποίες λόγω των ιδιαιτεροτήτων τους εκδίδονται, κατά περίπτωση, άλλα παραστατικά αντί τιμολογίων, τα οποία εξομοιώνονται με τιμολόγια.

Εν πολλοίς, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με εκείνες της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και αναφέρονται στις ίδιες συναλλαγές.

Οι μεταβολές που επέρχονται, σε σχέση με το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ., συνοψίζονται στις εξής:

α) Εξομοιώνονται πλέον με τιμολόγια και τα έγγραφα που συντάσσονται για τις πωλήσεις μετοχών, παραγώγων, ομολογίων, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών, καθώς και τα στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, υπό την προϋπόθεση ότι περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

β) Μετά την τροποποίηση που επήλθε στις διατάξεις της παραγράφου αυτής με τις διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 229/19-11-2012), όπου εκ παραδρομής στο κείμενο αναφέρεται ως παράγραφος 15 αντί του ορθού παράγραφος 16, επήλθαν οι ακόλουθες μεταβολές:

β1) Στο στοιχείο (β) αυτής, που αναφέρεται στην περίπτωση των λοιπών στοιχείων που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού κ.λπ., καταργείται η υποχρέωση παράδοσης αντιτύπου των στοιχείων αυτών στον πελάτη.

β2) Στο στοιχείο (γ) αυτής, όπου αναφέρεται ότι επέχει θέση τιμολογίου και η απόδειξη λιανικής,

που καλύπτει επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, (αντί των πενήντα (50) ευρώ που ίσχυε με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ως παραστατικό εξόδου), εφόσον εκδίδεται για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών για τον αγοραστή ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Ως προϋπόθεση, που δεν υφίστατο στις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ., αναφέρεται πλέον η αναγραφή του είδους των αγαθών και υπηρεσιών κατά γενική περιγραφή, που πρέπει να προκύπτει είτε άμεσα (αναγραφή), είτε έμμεσα (με την περιγραφή της δραστηριότητας (επάγγελμα) του εκδότη) στα στοιχεία.

Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού (απόδειξη λιανικής), από τον αντισυμβαλλόμενο - λήπτη του στοιχείου καταργήθηκε με την παράγραφο 8 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α'229/19-11-2012).

### **Παράγραφος 17.**

#### **Ανάθεση τιμολόγησης – Αυτοτιμολόγηση.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, 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.

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ενσωματώνονται ουσιαστικά στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18α\_του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), περί ανάθεσης τιμολόγησης, με βάση τη σχετική Οδηγία 2006/112/ΕΚ όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε., επέρχονται δε ορισμένες μεταβολές, οι οποίες συνοψίζονται στις εξής:

α) Δεν απαιτείται πλέον, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, η κατάρτιση έγγραφης συμφωνίας και η κατάθεση αυτής, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του επιτηδευματία, για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια, αρκεί η ύπαρξη προηγουμένως συμφωνίας (πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου) μεταξύ τους, η οποία μπορεί να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (π.χ. ενδεικτικά ανταλλαγή email, επιστολών κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι, η προϋπόθεση περί της κατάρτισης έγγραφης συμφωνίας και περαιτέρω κατάθεσης αυτής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, παραμένει 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,

ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/1990 και του Κανονισμού (ΕΚ) αριθμ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7/10/2003.

β) Σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίων στο εσωτερικό της χώρας, από τον πελάτη του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, για λογαριασμό του οποίου εκδίδονται τα τιμολόγια, δεν απαιτείται πλέον η έκδοση αυτών από ιδιαίτερες σειρές κατά προμηθευτή.

γ) Στα τιμολόγια που εκδίδει ο τρίτος, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του, στο όνομα και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή της ένδειξης «ανάθεση τιμολόγησης».

Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι διευκρινίσεις, που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/14.1.2004 για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρειάζονται περαιτέρω διευκρινίσεις.

#### **Παράγραφος 18.**

##### **Τύπος εγγράφων, μηνυμάτων κ.λπ, που επέχουν θέση τιμολογίου.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, που ενσωματώνουν στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ., τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), είναι ομοίου περιεχομένου με αυτές και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

### **Άρθρο 7**

#### **Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται ο ενιαίος τίτλος «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών» για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο κοινό (φυσικά πρόσωπα) και ειδικότερα:

#### **Παράγραφος 1.**

##### **Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οριοθετούνται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής από τους υπόχρεους του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι στις περιπτώσεις που είτε πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.

#### **Παράγραφοι 2 και 3.**

**Περιεχόμενο απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης επιστροφής λιανικής συναλλαγής**

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες τψν παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Ως προς τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- Καθιερώνεται η υποχρέωση αναγραφής του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη στην απόδειξη επιστροφής λιανικώς πωληθέντος αγαθού, εφόσον επιστρέφεται σε αυτόν ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ. (Με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), το ως άνω χρηματικό ποσό ανερχόταν σε δεκαπέντε (15) ευρώ.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, τηρεί το λογαριασμό 94 του Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε.
- Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί διπλογραφικά βιβλία του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση, για λόγους λογιστικής εξυπηρέτησης (δημιουργία λογαριασμού πελάτη), στην απόδειξη λιανικής που εκδίδει, αναγράφει τουλάχιστον το ονοματεπώνυμο του πελάτη του, καθώς και την ένδειξη «Επί πιστώσει».
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδουν απόδειξη αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται «ως αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.». Σε αντίθετη περίπτωση, στην απόδειξη που εκδίδουν στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, αναγράφουν την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι βάσει των νέων διατάξεων οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών (λιανικής), όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

- Έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, που παρέχουν τις ασφαλείς πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4.

Σύμφωνα με την παράγραφο 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής, εκπαιδευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίου, οι εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης και οι γιατροί όλων των ειδικοτήτων και οι οδοντίατροι, που παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις



συναλλαγές που πραγματοποιούν (αντίστοιχος ορισμός βάσει των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. «πρόσθετα βιβλία»), στις αποδείξεις λιανικής που εκδίδουν αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης, μπορεί αντί των ως άνω στοιχείων του πελάτη, να αναγράφει στις αποδείξεις λιανικής, τα στοιχεία του οχήματος ή του σκάφους.

Όταν ο υπόχρεος παροχής ασφαλών πληροφοριών, παρέχει υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδει απόδειξη αυτοπαράδοσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται ως «αυτοπαράδοση υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α». Σε αντίθετη περίπτωση στην απόδειξη που εκδίδει στην περίπτωση που παρέχεται υπηρεσία χωρίς αμοιβή, αναγράφει την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται σε παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών), όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

- Διευκρινίσεις για τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4. ενώ είχαν την αντίστοιχη υποχρέωση τήρησης ορισμένων πρόσθετων βιβλίων της παρ. 5 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992).

Αναφορικά με τον τρόπο έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών στο εξής, από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, οι οποίοι τηρούσαν ορισμένα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν έχουν πλέον αντίστοιχη υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Η κατηγορία αυτή, των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, ήτοι ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου, ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, ο εκμεταλλευτής συνεργείου επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών

και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και σκαφών θαλάσσης, ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων, ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης ενοικιάσεως επιβατηγών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων, ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, ο εκμεταλλευτής επιχείρησης πώλησης για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτων, μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και ο πράκτορας κρατικών λαχείων, εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες στο κοινό, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 1 του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., παροχή υπηρεσιών εκτός κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ.

#### **Παράγραφος 4.**

##### **Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.**

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου αυτής είναι όμοιες με τις αντίστοιχες για το ίδιο θέμα διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 5.**

##### **Έκδοση άλλων εγγράφων που περιλαμβάνουν το περιεχόμενο των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 6.**

##### **Ανάθεση της έκδοσης εισιτηρίων σε τρίτο.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, ορίζεται ότι η έκδοση των εισιτηρίων θεαμάτων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς επίσης και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων, που είναι ουσιαστικά αποδείξεις λιανικής για παροχή υπηρεσιών στο κοινό και εκδίδονται με τη μορφή εισιτηρίου λόγω της ανάγκης εξυπηρέτησης της μορφής των σχετικών αυτών συναλλαγών, δύναται να ανατίθεται σε τρίτο, ενώ προβλέπεται ότι οι λεπτομέρειες, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ως άνω διαδικασία, ορίζονται με Απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών. Ήδη, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1208/16.11.2012 (ΦΕΚ Β' 3065), οι οποίες ισχύουν και με τις νέες διατάξεις, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., ρυθμίστηκε το ως άνω θέμα και ορίσθηκαν οι όροι και οι προϋποθέσεις για την εν λόγω ανάθεση.

#### **Επισημάνσεις - Διευκρινίσεις.**

- Ως τίτλος των Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών αναγράφεται η φράση «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών», ή «Απόδειξη λιανικής» ή «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» ή «Απόδειξη λιανικής πώλησης», ή «Απόδειξη» με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι εφόσον εκδίδονται για παροχή υπηρεσιών είναι θεωρημένες (χειρόγραφη έκδοση) ή σημασμένες με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (μηχανογραφική έκδοση). Αυτονόητο είναι ότι εφόσον εκδίδονται με τη χρήση απλής Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής του ν. 1809/1988, εκδίδονται βάσει των εκάστοτε ισχυουσών τεχνικών προδιαγραφών που διέπουν την έκδοσή τους με τον τρόπο αυτό.
- Δεδομένου ότι με την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δημιουργείται η υποχρέωση σε ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φορολογικών Μηχανισμών του ν. 1809/1988 (Φ.Τ.Μ ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), επειδή εκδίδουν πλέον τις αποδείξεις λιανικής σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κώδικα αυτού, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988, παρέχεται η δυνατότητα προμήθειας των σχετικών μηχανισμών (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) του ν. 1809/1988 για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής ή θεώρησης των εν λόγω αποδείξεων στις περιπτώσεις εξαιρέσεων από την υποχρεωτική χρήση των μηχανισμών αυτών (π.χ. φυσιοθεραπευτής), έως τις 28/2/2013, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία υπαγωγής των εν λόγω υπόχρεων στο νέο καθεστώς. Μέχρι την ως άνω ημερομηνία, οι εν λόγω υπόχρεοι μπορούν να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, με τον ίδιο τρόπο που τις εξέδιδαν με το προϊσχύσαν καθεστώς, των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).
- Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των Α.Υ.Ο. 1072823/513/0015/ΠΟΛ.1159/22.6.1994 (ΦΕΚ 506 Β'), 1073555/584/0015/ΠΟΛ.1166/16.6.1995 (ΦΕΚ 572 Β') και Α.Υ.Ο. 1059176/625/0015/ΠΟΛ.1087/25.6.2003 (ΦΕΚ 932 Β') «περί των εισιτηρίων εισόδου στα κέντρα διασκέδασης», καθώς επίσης και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερόμενων Υπουργικών Αποφάσεων και από 1/1/2013 και στο εξής, η εν λόγω κατηγορία υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, εκδίδει πλέον τις αποδείξεις λιανικής, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και

των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 1809/1988.

- Από έναρξης ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (1/1/2013), δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση έκδοσης δελτίου κίνησης των τουριστικών λεωφορείων, όπως αυτή οριζόταν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13α του προϋχούσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

## **Άρθρο 9**

### **Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων**

#### **Παράγραφος 1.**

##### **Θεώρηση και σήμανση φορολογικών στοιχείων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζονται ρητά τα φορολογικά στοιχεία τα οποία θεωρούνται από τους υπόχρεους στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ή σημαίνονται με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 πριν από τη χρησιμοποίησή τους.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Επί χειρόγραφης έκδοσης του δελτίου αποστολής του άρθρου 5 του παρόντος Κώδικα, αυτό πρέπει να φέρει θεώρηση, ενώ επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτού με τη χρήση Η/Υ, αυτό θα πρέπει να φέρει σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222).

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και για το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας.

Τα τιμολόγια του άρθρου 6 του παρόντος Κώδικα, καθώς και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου (π.χ. εκκαθαρίσεις, εκκαθαρίσεις που προβλέπονται από Υπουργικές Αποφάσεις, φορτωτικές, στοιχεία της παρ. 16 του άρθρου 6 κ.λπ.), ανεξαρτήτως της χειρόγραφης ή μηχανογραφικής έκδοσής τους, εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α'222).

Οι αποδείξεις λιανικής για την πώληση ή την παροχή υπηρεσιών του άρθρου 7 του παρόντος Κώδικα, εκδίδονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικών ταμειακών μηχανών ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ και με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του νόμου αυτού. Στις περιπτώσεις που προκύπτει εξαίρεση από τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή Η/Υ για την έκδοσή τους σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση με Υπουργικές Αποφάσεις ή με ερμηνευτικές εγκυκλίους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1809/1988 (ενδεικτικά αναφέρονται οι εξαιρέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1037/12.2.1992, περιπτώσεις βλάβης ή ώρες μη λειτουργίας του καταστήματος, πωλήσεις εκτός των κύριων επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.), εκδίδονται χειρόγραφες αποδείξεις

λιανικής, οι οποίες εφόσον αφορούν πώληση αγαθών εκδίδονται αθεώρητες, ενώ εάν αφορούν παροχή υπηρεσιών εκδίδονται θεωρημένες.

Τα φορτωτικά έγγραφα των παραγράφων 1 έως και 10 του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικα (φορτωτική, κατάσταση αποστολής αγαθών, απόδειξη μεταφοράς, διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς), εκδίδονται αθεώρητα και χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 επί μηχανογραφικής έκδοσής τους. Το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών και το ημερολόγιο μεταφοράς της παραγράφου 11 του ίδιου άρθρου, εκδίδεται ή τηρείται αντίστοιχα αθεώρητο, ή δε απόδειξη λιανικής συναλλαγής (για παροχή υπηρεσίας), επίσης της παραγράφου 11 για τις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς, εκδίδεται θεωρημένη, εφόσον είναι χειρόγραφη ή με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988 (απλής Φ.Τ.Μ. ή σημαινόμενη με Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.).

Επισημαίνεται ότι το ως άνω ημερολόγιο μεταφοράς παρά το ότι από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517 Β') της οποίας γίνεται μνεία στις διατάξεις της παραγράφου 11, προβλέπεται θεωρημένο, τηρείται πλέον με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. αθεώρητο, λαμβανομένων υπόψη και των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του Κώδικα αυτού.

Οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης και οι αποδείξεις δαπανών των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 8 του παρόντος Κώδικα, εκδίδονται σε κάθε περίπτωση αθεώρητες και σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσής τους χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1083/2.6.2003 (ΦΕΚ 794 Β719-6-2003) εξακολουθούν να ισχύουν, στις περιπτώσεις εκείνες για τις οποίες δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα και μόνο για τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρησή τους, βάσει των οριζομένων στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Ειδικά για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονται στις υποχρεώσεις που ορίζει η παράγραφος 23 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, περί της παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές τους, μπορεί να εφαρμόζονται τα οριζόμενα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1083/2.6.2003 περί απαλλαγής της θεώρησης των φορολογικών τους στοιχείων, κατ' ανάλογη εφαρμογή της περίπτωσης στ' της ως άνω Α.Υ.Ο.Ο. (προϊσχύσαν καθεστώς «περί της τήρησης πρόσθετων βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες επιτηδευματιών»), εφόσον καταχωρούνται οι ασφαλείς πληροφορίες βάσει των προαναφερομένων στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 της παρούσης, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδοθεί άμεσα, οπότε δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης-τήρησής τους. Στην περίπτωση αυτή (της άμεσης

έκδοσης), τα σχετικά φορολογικά στοιχεία εκδίδονται βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 9 του παρόντος Κώδικα, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.1809/1988. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσονταν στην υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν εντάσσονται στην υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, εκδίδουν τα φορολογικά τους στοιχεία βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 9 του παρόντος Κώδικα, καθώς επίσης και των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.1809/1988. Τυχόν αποθέματα θεωρημένων φορολογικών στοιχείων ή και αθεώρητων με την ένδειξη «Αθεώρητα βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1083/2.6.2003», για τα οποία βάσει των διατάξεων του παρόντος Κώδικα δεν προβλέπεται πλέον υποχρέωση θεώρησής τους, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τις συναλλαγές των υπόχρεων μέχρι εξαντλήσεώς τους.

Αναφορικά με τα οριζόμενα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1082/2.6.2003 «περί της Καθιέρωσης υποχρέωσης χρησιμοποίησης Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων του ν.1809/1988, όπως ισχύει, για την έκδοση, σήμανση και διαφύλαξη των στοιχείων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο», παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις, λαμβανομένων υπόψη των νέων διατάξεων για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών του Κ.Φ.Α.Σ.

Στις διατάξεις της εν λόγω Απόφασης εξακολουθούν να εμπíπτουν τα φορολογικά στοιχεία η θεώρηση των οποίων ή η σήμανσή τους με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι:

- Το στοιχείο διακίνησης (δελτίο αποστολής)
- Το συνενωμένο στοιχείο διακίνησης (Δ.Α.) με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας
- Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών

Επίσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της περίπτωσης Β' της παραγράφου 3 της εν λόγω Α.Υ.Ο.Ο. απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρησιμοποίησης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 για την έκδοση, σήμανση και διαφύλαξη των ως άνω στοιχείων, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον καταχωρούνται οι ασφαλείς πληροφορίες, βάσει των προαναφερομένων στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 της παρούσης, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το σχετικό φορολογικό στοιχείο εκδοθεί άμεσα, οπότε δεν υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης - τήρησής τους και κατά συνέπεια τα μηχανογραφικώς εκδιδόμενα στοιχεία της περίπτωσης αυτής (αποδείξεις για την παροχή υπηρεσιών, συνενωμένα στοιχεία διακίνησης με

στοιχεία αξίας), εκδίδονται με σήμανση από μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988.

Σημειώνεται ακόμη, ότι η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης - κατάστασης της παραγράφου 6 (σημεία α, β, γ και δ) της εν λόγω Α.Υ.Ο. παύει να ισχύει, ενώ εξακολουθούν να ισχύουν τα οριζόμενα με το σημείο ε' της ίδιας ως άνω παραγράφου. Παύει επίσης να ισχύει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης - γνωστοποίησης της παραγράφου 7 (σημεία α, β και γ) της ως άνω Α.Υ.Ο. και διευκρινίζεται ότι 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 υπόλοιπα διαμερίσματα της χώρας) και εφόσον δεν υπάρχει άλλη διαθέσιμη Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορεί να εκδίδονται αθεώρητα στοιχεία από μηχανογραφικά στελέχη, επί των οποίων αναγράφεται η ένδειξη «Χωρίς σήμανση λόγω βλάβης της Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αρ. μητρώου».

Σημειώνεται τέλος ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που εξαιρούνται ή απαλλάσσονται και δεν εντάσσονται στις διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1082/2.6.2003, μπορούν προαιρετικά να εκδίδουν, σημαίνουν και διαφυλάττουν τα φορολογικά τους στοιχεία, επί μηχανογραφικής έκδοσής τους, με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 εφαρμόζοντας τα οριζόμενα με τις διατάξεις της απόφασης αυτής.

Πέραν των ανωτέρω, σημειώνεται ότι τα βιβλία του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα, τηρούνται αθεώρητα, με εξαίρεση τα έντυπα καταχώρισης ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κώδικα αυτού, τα οποία τηρούνται θεωρημένα ή με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 (με Α.Υ.Ο. καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις της σήμανσης με μηχανισμούς Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν.1809/1988 των εν λόγω εντύπων).

## **Παράγραφος 2.**

### **Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων.**

Με τις διατάξεις αυτές τα βιβλία (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) ενημερώνονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Επίσης, τα χειρόγραφα βιβλία, τα εκτυπωμένα βιβλία ή τα δεδομένα των μηχανογραφικά τηρουμένων βιβλίων, βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν.

Με γνωστοποίηση (όχι έγκριση) στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της έδρας μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται και να βρίσκονται σε οποιοδήποτε άλλο τόπο εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης που αφορούν με την προϋπόθεση ότι τα δεδομένα τους επιδεικνύονται στη φορολογική αρχή στην προθεσμία που τίθεται σε αυτές ή μετά την ενημέρωσή τους τα συμπληρωμένα έντυπα επιστρέφονται στην εγκατάσταση που αφορούν. Ο τόπος τήρησης μπορεί

να είναι ίδια ή μη επαγγελματική εγκατάσταση.

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και όσον αφορά τη φύλαξη των φορολογικών στοιχείων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσής τους.

Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 τηρούνται πάντοτε στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν, όπως ισχύει για τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούνται στην εγκατάσταση αυτή.

Σημειώνεται ότι, γνωστοποιήσεις που είχαν υποβληθεί και εγκρίσεις που είχαν δοθεί με τις διατάξεις του προϊσχύσαντα Κώδικα για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων εξακολουθούν να ισχύουν και για την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων του Κώδικα αυτού, σε άλλο τόπο, χωρίς δηλαδή την υποχρέωση υποβολής νέας γνωστοποίησης.

### **Παράγραφος 3.**

#### **Φύλαξη βιβλίων και στοιχείων.**

Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα χειρόγραφα και εκτυπωμένα βιβλία ή τα ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης αυτών καθώς και τα στοιχεία σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή ή μέσα αποθήκευσης αυτών, μπορούν να φυλάσσονται οπουδήποτε εντός ή εκτός της Ελληνικής επικράτειας. Στην περίπτωση αποθήκευσης τους εκτός της Ελληνικής Επικράτειας υποβάλλεται γνωστοποίηση πριν την έναρξη της φύλαξης ενώ επί μεταβολής του τόπου φύλαξης εκτός της Ελληνικής επικράτειας υποβάλλεται νέα γνωστοποίηση. Αναλόγως με τα προαναφερόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τυχόν σχετικές γνωστοποιήσεις που έχουν υποβληθεί με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν υποβάλλονται ξανά.

### **Παράγραφος 4.**

#### **Διαφύλαξη τιμολογίων.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις των άρθρων 244, 245, 247 και 249 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των σημείων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής έχουν αντίστοιχα όμοιο περιεχόμενο με τις διατάξεις των παραγράφων 8,9,10 και 11 του άρθρου 18α του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του σημείου ε' ορίζεται ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται να διαφυλάττει τα τιμολόγια στην αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή



τέθηκαν στη διάθεσή του. Στην περίπτωση που η διαφύλαξη των τιμολογίων γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα πρέπει να διαφυλάσσονται ηλεκτρονικά και τα δεδομένα που εξασφαλίζουν τη γνησιότητα προέλευσης και την ακεραιότητα του περιεχομένου των τιμολογίων αυτών.

Με τις διατάξεις του σημείου στ' ορίζεται ότι στις περιπτώσεις συναλλαγών που ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών είναι εγκατεστημένος σε ένα κράτος - μέλος της Ε.Ε. και ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος - μέλος, οι αρμόδιες αρχές των εμπλεκόμενων κρατών - μελών έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης των εκδιδόμενων ή ληφθέντων από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών τιμολογίων, εφόσον αυτά έχουν αποθηκευτεί με ηλεκτρονικά μέσα, τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα. Με τις διατάξεις του σημείου ζ' της παραγράφου αυτής προσδιορίζεται η έννοια της διαφύλαξης τιμολογίων με ηλεκτρονικά μέσα ως η διαφύλαξη δεδομένων που πραγματοποιείται με ηλεκτρονικό εξοπλισμό επεξεργασίας και διαφύλαξης, καθώς και με ενσύρματα, ασύρματα, οπτικά ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

#### **Παράγραφος 5.**

##### **Χρόνος διαφύλαξης.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 6.**

##### **Διαφύλαξη φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. και δεν χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Επισημαίνεται ότι η δυνατότητα διαφύλαξης των φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα της παραγράφου αυτής, παρέχεται πλέον για το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2013.

#### **Παράγραφος 7.**

##### **Μη εκτύπωση αθεώρητων βιβλίων.**

Όταν τα αθεώρητα βιβλία και οι αθεώρητες καταστάσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται αλλά να φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα με την προϋπόθεση όμως ότι τα δεδομένα τους εκτυπώνονται άμεσα όταν

ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αδυναμίας αναπαραγωγής - εκτύπωσης των δεδομένων αυτών, η αδυναμία - μη διαφύλαξή τους ισοδυναμεί με μη τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων ή καταστάσεων. Αντίστοιχα, στις περιπτώσεις των φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν προβλέπεται εκτύπωση των στελεχών τους, δεδομένου ότι αποθηκεύονται ηλεκτρονικά δεδομένα που επέχουν θέση στελέχους (π.χ. ηλεκτρονικά αρχεία σήμανσης), η μη διαφύλαξη των αποθηκευμένων αυτών δεδομένων, ισοδυναμεί με μη διαφύλαξη των αντίστοιχων, εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

## **Άρθρο 10**

### **Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών**

#### **Παράγραφοι 1, 2, 3, 4 και 5.**

#### **Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του παρόντος άρθρου εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση υποβολής καταστάσεων για τη διασταύρωση των συναλλαγών των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως αυτή ορίστηκε και βάσει των όσων έχουν γίνει δεκτά με τις διατάξεις του άρθρου 20 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Οι κυριότερες μεταβολές που επέρχονται στην υποχρέωση αυτή με τις παρούσες διατάξεις των εν λόγω παραγράφων συνίστανται στα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή καταστάσεων για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν ανά ημερολογιακό έτος, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τη συναλλακτική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων με τον υποβάλλοντα. Εκτός από τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος Κώδικα, υποχρεούνται να υποβάλλουν καταστάσεις και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, μόνο στην περίπτωση που έχουν επιλέξει να εκδίδουν οι ίδιοι τιμολόγια για την πώληση του συνόλου της παραγωγής τους κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι, προκειμένου να είναι δυνατή η διασταύρωση στοιχείων, στις περιπτώσεις εισαγωγών ή εξαγωγών αγαθών, δεν απαιτείται πλέον αποστολή στοιχείων από τις Τελωνιακές 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).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων

καταστάσεων. Στις καταστάσεις αυτές δεν αναγράφονται πλέον το επάγγελμα, η ταχυδρομική διεύθυνση και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου, καθώς και το επάγγελμα και η διεύθυνση των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 καθορίζεται η προθεσμία υποβολής των καταστάσεων ως η 25η Ιουνίου έκαστου έτους, για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος. Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται αποκλειστικά ηλεκτρονικά, στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1114/18.8.2005 (ΦΕΚ 1191 Β/26-8- 2005) «περί της υποχρέωσης υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας (TAXISnet)», ενώ δεν υποβάλλονται εάν τα δεδομένα του περιεχομένου τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζονται ρητά οι συναλλαγές για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής καταστάσεων του άρθρου αυτού. Διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται της υποχρέωσης υποβολής καταστάσεων τα πρόσωπα του άρθρου 1 και της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίστρων και τις εκπώσεις επί των ασφαλίστρων που αναγράφονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

Διευκρινίζεται τέλος, ότι παύει να ισχύει η υποχρέωση υποβολής ισοζυγίου ετησίως, για όσους εντάσσονταν σε αυτή την υποχρέωση με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 20 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις που λήγουν από 1/1/2013 και έπειτα.

#### **Παράγραφος 6.**

##### **Απόδειξη συναλλαγών.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τίθεται όριο για τις συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών αξίας 3.000 ευρώ και άνω, η εξόφληση των οποίων πρέπει να γίνεται αποκλειστικά μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης εξακολουθούν να ισχύουν τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση και δεν αντίκεινται στις διατάξεις του παρόντος Κώδικα, βάσει των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 του παρόντος.

Το όριο αξίας των συναλλαγών για αγορές αγροτικών προϊόντων που εξοφλούνται υποχρεωτικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή του αγοραστή αναπροσαρμόζεται από το ποσό των 1.000 ευρώ στο ποσό των 3.000 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις της παρούσας παραγράφου επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, ανεξαρτήτως ύψους της αξίας της συναλλαγής και της σχέσης μεταξύ των αντισυμβαλλομένων. Διευκρινίζεται επίσης ότι, επιτρέπονται οι συμψηφισμοί που θα γίνονται από 1/1/2013 και εφεξής, για τις αμοιβαίες ανταπαιτήσεις μεταξύ των αντισυμβαλλομένων που προκύπτουν από φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί πριν την 1 /1 /2013.

#### **Παράγραφος 7.**

##### **Υποχρέωση αναγραφής στοιχείων συναλασσομένων σε τραπεζικά παραστατικά**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν επέρχεται μεταβολή στα όσα ίσχυαν με τις διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και κατά συνέπεια δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

#### **Παράγραφος 8.**

##### **Βάρος απόδειξης συναλλαγών.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι εκδότες και οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων φέρουν το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών τους, επιβεβαιώνοντας με κάθε πρόσφορο τρόπο τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων τους, στο πλαίσιο που δεν παραβιάζεται το φορολογικό απόρρητο. Σχετικά με την υποχρέωση αυτή, παρέχεται πλέον η δυνατότητα επιβεβαίωσης των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων από κάθε ενδιαφερόμενο, ηλεκτρονικά, από βάση δεδομένων ή αρχείο υποχρεωών απεικόνισης συναλλαγών, από τη στιγμή που αυτό θα δημιουργηθεί και θα είναι διαθέσιμο στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

#### **Άρθρο 11**

##### **Εξουσίες Φορολογικής Αρχής**

##### **Παράγραφοι 1 και 2.**

##### **Απαλλαγές από ορισμένες υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. - Αρμοδιότητα χορήγησής τους.**

Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 11 (παρ. 1γ) και 36 (παρ. 2αα) του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων.

Οι ουσιαστικές διαφοροποιήσεις που επέρχονται με τις νέες διατάξεις συνίστανται στην απάλειψη του αποκλειστικού δικαιώματος του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. να εγκρίνει τις απαλλαγές από τις υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. που αναφέρονται σε αυτές, όπου πλέον το δικαίωμα αυτό το έχει ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής μετά από εισήγηση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.,

καθώς επίσης και στη δυνατότητα απαλλαγής του υπόχρεου του Κ.Φ.Α.Σ. από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ.) και την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από την έναρξη των εργασιών του εφόσον εκτιμάται ότι το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κατά τη διαχειριστική περίοδο που διανύεται δε θα υπερβεί το όριο της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ.

## **Παράγραφος 2.**

### **Δικαιώματα προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.**

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι επίσης εν πολλοίς ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 36 (παρ. 8) του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν αναλυτικών διευκρινίσεων. Η μόνη διαφοροποίηση που επέρχεται με τις νέες διατάξεις συνίσταται στην απάλειψη του «κωλύματος» της συστέγασης των επιχειρήσεων για τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων τους, και κατά συνέπεια ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εφεξής δεν έχει δικαίωμα να αρνείται τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην περίπτωση αυτή.

Κατά ρητή διατύπωση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, οι διατάξεις της παύουν να ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014.

Τέλος, επισημαίνεται ότι γενικά όλες οι αποφάσεις των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. που είχαν εκδοθεί βάσει των εξουσιοδοτικών διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), παύουν να ισχύουν από 1/1/2013 και οι υπόχρεοι θα πρέπει να εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Ειδικότερα, παύουν να ισχύουν αποφάσεις που αναφέρονται σε:

- Καταχώρηση των συναλλαγών της κοινοπραξίας στα βιβλία των μελών.
- Τήρηση θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης (προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ. χωρίς έγκριση).
- Απαλλαγή από την έκδοση αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής και δελτίων αποστολής επί επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων.
- Έγκριση για κατά διάφορο τρόπο θεώρηση βιβλίων και στοιχείων ή και μη θεώρησή τους.
- Υποχρέωση παραγωγού αγροτικών προϊόντων στην έκδοση τιμολογίων για την πώληση του συνόλου της παραγωγής του (προβλέπεται σχετική δυνατότητα στην παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. χωρίς έγκριση).

Παρέχεται η δυνατότητα για τη διευκόλυνση προσαρμογής των υπόχρεων στις νέες διατάξεις, οι αποφάσεις των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. που αναφέρονται σε απαλλαγές από την έκδοση Δελτίων Αποστολής ή την έκδοσή τους κατά διάφορο τρόπο, καθώς επίσης και σε κατά διάφορο τρόπο

θεώρησης φορολογικών στοιχείων ή μη θεώρησής τους, να εξακολουθούν να ισχύουν έως 28/2/2013, ενώ μέχρι την ημερομηνία αυτή μπορεί να υποβληθεί νέα αίτηση για την έγκριση μη έκδοσης Δελτίου Αποστολής ή την έκδοσή του κατά διάφορο τρόπο βάσει των νέων εξουσιοδοτικών διατάξεων της παρ. 1α του άρθρου 11 του Κ.Φ.Α.Σ.

## **Άρθρο 12**

### **Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζονται οι εξουσίες του Υπουργού Οικονομικών που συνίστανται: α) στην έκδοση των αναγκαίων αποφάσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και της Οδηγίας 2006/112/EK και β) στην έκδοση αποφάσεων για την περαιτέρω απλοποίηση της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

## **Άρθρο 13**

### **Θέση σε ισχύ**

Με το άρθρο αυτό ορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, από την 1/1/2013.

## **Άρθρο 14**

### **Μεταβατικές διατάξεις**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, που είναι μεταβατικού χαρακτήρα λαμβάνεται μέριμνα και ρυθμίζονται ορισμένα ιδιαίτερης σημασίας θέματα. Ειδικότερα:

#### **Παράγραφος 1.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 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.

#### **Παράγραφος 2.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος Κώδικα, νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12 του Κώδικα αυτού.

#### **Παράγραφος 3.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως και 22 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4 του παρόντος Κώδικα.

#### **Παράγραφος 4.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, οι 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.

#### **Παράγραφος 5.**

Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, οι διατάξεις των άρθρων 5 (δελτίο αποστολής), 7 (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) και 8 (έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών) παύουν να ισχύουν από την 1/1/2014.

Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, 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.

**ΠΟΛ.1023/20.1.2014**

**Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α')**

Αθήνα, 20 Ιανουαρίου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (15η) ΤΜΗΜΑΤΑ Β'-Α'

**ΠΟΛ 1023/2014**

**ΘΕΜΑ: «Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α')»**

Με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') επέρχονται ορισμένες τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, Ν 4093/2012, Υποπαράγραφος Ε1) που ισχύουν από 1.1.2014.

Επιπλέον, με τις υφιστάμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ, προβλέπεται η κατάργηση ορισμένων άρθρων και παραγράφων αυτού, επίσης με εφαρμογή από 1.1.2014. Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, 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. Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, αποτελούν οι διατάξεις του ΚΦΑΣ, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2014. Με την παρούσα παρέχουμε οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω νομοθετικές διατάξεις.

**1)Κατάργηση υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων).**

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του ΚΦΑΣ, ορίζεται ότι, η παράγραφος



αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Κατά συνέπεια, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων).

## **2. Κατάργηση θεώρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων.**

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Επίσης, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Κατά συνέπεια, από 1.1.2014, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δεν θεωρούν οποιοδήποτε φορολογικό βιβλίο και στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού ή του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92), καθώς και του ν.1809/1988 περί φορολογικών μηχανισμών. Σημειώνεται ότι, τυχόν αποθέματα θεωρημένων και μη χρησιμοποιηθέντων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέχρι της εξαντλήσεως αυτών.

## **3. 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 ΚΦΑΣ όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ287 Α') ορίζεται, ότι, το άρθρο 8 του ΚΦΑΣ 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 ΚΦΑΣ, 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 1273/89 (ΦΕΚ 923 Β') και Πολ 1144/92 (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 θίγονται μετά την κατάργηση της υποχρέωσης έκδοσης φορτωτικής, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ. 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 ΚΦΑΣ, 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 ΚΦΑΣ, 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 εντολείς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, μπορεί να ακολουθείται αναλόγως η διαδικασία της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ 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 εξατλήσεως 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».

#### **4. 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 ΚΦΑΣ 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 31.12.2013, 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.

#### **5. 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 οιασδήποτε παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αναγράφοντας ότι εκδίδεται για αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

#### **6. Τρόπος έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων**

### **απεικόνιση συναλλαγών.**

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως το εδάφιο αυτό τέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') ορίζεται ότι, το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2015. Συνεπώς, για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από 1.1.2014 έως 31.12.2014 εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. Περαιτέρω, με τις αποφάσεις της ΠΟΛ.1288/31.12.2013 και ΠΟΛ.1001/2.1.2014 (ΦΕΚ 2 Β/2.1.2014), ορίστηκε ο τρόπος έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών καθώς και οι εξαιρέσεις, για την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και φορολογικών ταμειακών μηχανών, αντίστοιχα. Επισημαίνεται ότι, με τις προαναφερόμενες αποφάσεις στην ουσία κωδικοποιήθηκαν οι υπουργικές αποφάσεις Πολ.1037/12.2.1992, Πολ.1082/2.6.2003 και Πολ.1061/1.7.2004 προσαρμοσμένες στα νέα δεδομένα, μετά την πλήρη κατάργηση α) της θεώρησης των φορολογικών στοιχείων και β) της υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων). Ειδικότερα:

Α. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά), με αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών δεν σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. Ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι. Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης, μπορεί, αντί του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη, να αναγράφει, στις χειρόγραφες αποδείξεις, τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

Β. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε χειρόγραφα, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών δεν σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.: Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η

επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ.

Γ. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε χειρόγραφα, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.: Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (μόνο φυσικά πρόσωπα) ράπτης ή ράπτρια, ο αυτοαπασχολούμενος (μόνο φυσικά πρόσωπα) ράπτης ή ράπτρια που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ., Δ. Οι κατωτέρω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε χειρόγραφα, με αναγραφή του ονοματεπωνύμου και της διεύθυνσης του πελάτη, είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, ανεξάρτητα της μορφής του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) και της κατηγορίας των βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά). Επί μηχανογραφικής έκδοσης, οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σημαίνονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασκεί το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού. Εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, με αντικείμενο εργασιών τα προαναφερόμενα επαγγέλματα που πρέπει να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών είτε με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, είτε επί μηχανογραφικής έκδοσης, με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. ενώ εκδίδουν χειρόγραφες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών μόνο στην περίπτωση βλάβης της φορολογικής ταμειακής μηχανής και του φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. Επίσης, με τον ίδιο κατά τα προαναφερόμενα τρόπο της περίπτωσης αυτής, εκδίδει τις αποδείξεις

λιανικών συναλλαγών και ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών που ασκεί το επάγγελμα του εργοθεραπευτή, δεδομένου ότι, το επάγγελμα αυτό προσιδιάζει με το επάγγελμα του ψυχοθεραπευτή. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., δεν εκδίδονται ιδιαίτερα τιμολόγια και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται. Κατ' αναλογία, οι δικαστικοί επιμελητές, δεν εκδίδουν ιδιαίτερα τιμολόγια και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, για την είσπραξη της αμοιβής τους, εφόσον η αυτή αναγράφεται στα έγγραφα επιδόσεων, κατασχέσεων κ.λπ. για τα οποία εισπράττεται.

β) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού.

γ) Ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών που ασχολείται με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (όπως ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων).

δ) Ο υπόχρεος απεικόνιση συναλλαγών που διατηρεί κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συνοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας.

ε) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών.

Ε. Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος μη ιαματικού, παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών κ.λπ.), καθώς και οι αποδείξεις που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου απεικόνιση συναλλαγών, εξαιρούνται από τη χρησιμοποίηση φορολογικής ταμειακής μηχανής και φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., με εξαίρεση τους πωλητές (αγρότες - μεταπωλητές) σε λαϊκές αγορές.

Επισημαίνεται ότι, η Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1258/21.11.2002, αναφορικά με την υποχρέωση χρήσης φορολογικών ταμειακών μηχανών, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, από τους υπόχρεους απεικόνιση συναλλαγών που διαθέτουν τα είδη τους, πλην οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων, αποκλειστικά λιανικώς, στις κινητές λαϊκές αγορές, στα παζάρια και μέσω πλανοδίου εμπορίου (πλανόδιοι πωλητές - κινητά καταστήματα),

εξακολουθεί να ισχύει.

ΣΤ. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση χρησιμοποίησης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του ν. 1809/1988 για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών το Δημόσιο, οι Δήμοι και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις και τα Τραπεζικά - Πιστωτικά Ιδρύματα.

Ζ. Όσοι από τους πιο πάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή ή φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικώς αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή από την επαγγελματική τους εγκατάσταση ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικής ταμειακής μηχανής (π.χ. ράπτρας ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ..

Η. Οι εξαιρέσεις από φορολογική ταμειακή μηχανή που προβλέπονται από άλλες υπουργικές αποφάσεις εξακολουθούν να ισχύουν όπως π.χ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1164/30.6.1994 (ΦΕΚ 544 Β') για τα τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία. Ομοίως, τα ΕΛ.ΤΑ. δεν υποχρεούνται σε χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., για τα στοιχεία που εκδίδουν (άρθρο 21 του ν. 3312/2005), ούτε σε χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής, για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που διενεργούν (Α.Υ.Ο. πολ 1006/2000).

Θ. Από 1.1.2014, όλα τα λοιπά φορολογικά στοιχεία, πλην αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, με τις εξαιρέσεις που προαναφέρθηκαν, που εκδίδονται με μηχανογραφικό τρόπο δεν σημαίνονται υποχρεωτικά με φορολογικό μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., όπως π.χ. οι αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων, οι αποδείξεις μεταφοράς των εκμεταλλευτών πλοίων του π.δ. 120/1997, στους οποίους χορηγείται βεβαίωση από την αρμόδια Δ/ση Πληροφορικής και Νέων Τεχνολογιών του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας για εγκατάσταση και λειτουργία Ηλεκτρονικού Συστήματος Κράτησης θέσεων και έκδοσης εισιτηρίων επιβατών και αποδείξεων μεταφοράς κ.λπ..

#### **7. Χρόνος έκδοσης τιμολογίων (για την πώληση αγαθών).**

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 14 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. και συνεπώς, από 1.1.2014, το τιμολόγιο εξακολουθεί να μπορεί να 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. Ως γνωστόν, από τις υφιστάμενες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (πρώτο εδάφιο της

παραγράφου 14 του άρθρου 6) το τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών) εκδίδεται, κατ' αρχήν, με την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών. Περαιτέρω, παρέχεται η δυνατότητα, μέχρι την 31.12.2013, κατ' εξαίρεση, η μεταγενέστερη τιμολόγηση των αγαθών (σε ένα μήνα από την παράδοση ή την αποστολή τους) με την προϋπόθεση ότι, κατά την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών εκδόθηκε δελτίο αποστολής. Δεδομένου ότι, από 1.1.2014, δεν υφίσταται η υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής και προκειμένου να μην επιβαρυνθούν υπέρμετρα οι επιχειρήσεις από την καθιερωμένη πρακτική της μεταγενέστερης, από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών, τιμολόγησης παρέμεινε η δυνατότητα της εκ των υστέρων τιμολόγησης από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών. Προϋπόθεση για την έκδοση του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή της αποστολής αποθεμάτων και μόνο αποτελεί η διασφάλιση της παρακολούθησης αυτών, με τον τρόπο που αναφέρεται κατωτέρω στην παράγραφο 8 της παρούσας.

## **8. Τρόπος παρακολούθησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων.**

### **8.0. 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 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 υπόψη διατάξεων, είναι τα εμπορεύσιμα αγαθά (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες ύλες κ.λπ.).

### **8.1. 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.

### **8.2. 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.

### **8.3. 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 πλεόνισμα ή το έλλειμμα, κατά περίπτωση.

#### **8.4. 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.

#### **8.5. 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.

#### **8.6. Έκδοση σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή.**

Το ανωτέρω έγγραφο, μπορεί να εκδίδεται σε άυλη (ηλεκτρονική) μορφή, εφόσον με κατάλληλες δικλείδες 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 παρόχων 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, USB stick, mobile phone 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.

#### **8.7. 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 υπόψιν 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 υπόψιν 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.

## **8.8. 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.

## 9. Λοιπά θέματα.

1. Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, για τους οποίους σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) δεν υποχρεούνταν σε τήρηση βιβλίου αποθήκης ή ήταν υπόχρεοι σε τήρηση αυτού μόνο ως προς την εισαγωγή και όσοι υποχρεώθηκαν για πρώτη φορά να τηρήσουν το λογαριασμό 94 τη διαχειριστική περίοδο που άρχιζε από 1.1.2013, εφόσον, από την διαχειριστική περίοδο που αρχίζει από 1.1.2014 και μετά, υποχρεωθούν σε τήρηση του λογαριασμού 94 καθώς και όσοι υποχρεωθούν για πρώτη φορά σε τήρηση αυτού, είναι δυνατόν για την διαχειριστική αυτή περίοδο και μόνο να ενημερώσουν μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού της χρήσης αυτής, τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94 αναλυτικά ή συγκεντρωτικά κατά την εισαγωγή, κατά ποσότητα και αξία και κατά την εξαγωγή, κατά ποσότητα, με βάση την απογραφή.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους επεξεργάζεται αγαθά δύνανται να ενημερώνει μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, αναλυτικά ή συγκεντρωτικά, μόνο τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 94, των πρώτων υλών, κατά την εισαγωγή, κατά ποσότητα (αγορές και διακινήσεις) και αξία (αγορές) και κατά την εξαγωγή, κατά ποσότητα, με βάση την απογραφή. Σημειώνεται ότι οι τεχνικές εταιρείες έχουν την δυνατότητα να τηρούν το λογαριασμό 94 με τον τρόπο που αναφέρεται στο έγγραφο μας Δ15Α 1176251 ΕΞ 11.11.2013).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2014, απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής το φυσικό πρόσωπο, υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ., το οποίο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μέχρι πέντε (5.000) χιλιάδες ευρώ. Με τις ίδιες διατάξεις ορίζονται οι περιπτώσεις εκείνες των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, μεταξύ των οποίων και όσοι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα. Διευκρινίζεται ότι, οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), στις οποίες δεν γίνεται αναφορά για ελευθέρια επαγγέλματα. Συνεπώς τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κ.λπ.), ανεξάρτητα αν οι διατάξεις αυτές έχουν καταργηθεί για τη φορολογία εισοδήματος, εξακολουθούν, από 1.1.2014, να μην απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, έστω και αν, τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είναι κάτω των 5.000 ευρώ.

Δηλαδή, δεν μπορεί να είναι απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής γιατρός με ακαθάριστα έσοδα μικρότερα των 5.000 ευρώ.

3. Στη Β' κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά βιβλία) η υποχρεωτική απογραφή κατά την 31.12.2013 καταλαμβάνει μόνο τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών που κατά τη χρήση αυτή πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τη πώληση αγαθών πάνω από 150.000 ευρώ. Οι σχετικές αποφάσεις (όπως η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1134/14.12.2004), με τις οποίες απαλλάσσονται ορισμένοι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής, ισχύουν και για την απογραφή της χρήσης αυτής. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που δεν διενεργείται απογραφή (ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ ή απαλλασσόμενες δραστηριότητες σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις), ως απογραφή λήξης της χρήσης 2013 λαμβάνεται το ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης αυτής, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., σύμφωνα με τις οποίες δεν είναι υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο, συνεκτιμώνται τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

5. Τα πρόσωπα, των οποίων το εισόδημα χαρακτηριζόταν, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, εξακολουθούν και από 1.1.2014, να εκδίδουν τιμολόγια για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη (άρθρο 7 παράγραφος 4 περίπτωση β' του Κ.Φ.Α.Σ., εγκύκλιος ΠΟΛ.1036/22.2.2013).

Ακριβές αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

Θεοχάρης Θεοχάρης

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:**

### **Βιβλία:**

- Σταματόπουλος Παρ. Δημήτρης, Σταματόπουλος Γιάννης, Σταματόπουλος Πάρης. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Ανάλυση-Ερμηνεία. Εκδόσεις: Φορολογικό Ινστιτούτο, Σταμούλη Α.Ε., <http://www.forin.gr>, Αθήνα 2013.
- Επιστημονική ομάδα Astbooks, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών του Ν. 4093/2012 (Α' 22), Εκδόσεις: Λογιστική ενημέρωση, Αθήνα 2013.
- Πομόνης Σ. Νικόλαος, Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, παράθεση-ανάλυση-ερμηνεία των σχετικών διατάξεων. Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλης, 5η έκδοση, Αθήνα 2009.
- Νιφορόπουλος Ιωαν. Κωνσταντίνος, Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής Κουλογιάννης Αντ. Κωνσταντίνος, Λογιστής-Φοροτεχνικός, Γραβιάς Δημ. Κωνσταντίνος, Πτυχιούχος Οικονομικού Παν/μίου Πειραιά, Λογιστής-Φοροτεχνικός, Άρθρο: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ) – Το νέο πλαίσιο για την λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών. Ημερομηνία πρώτης ανάρτησης: 11.12.2012.

### **Νομοθετήματα και Πολ:**

- Ν. 4093/2012, (ΦΕΚ 222 Α'), Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2013-2016.
- Ν. 4172/2013, Άρθρο 23, Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.
- Ν. 4223/2013, Άρθρο 51, Τροποποίηση των διατάξεων του Ν. 4093/2012.
- Π.Δ. 186/1992, Προεδρικό διάταγμα Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.
- Πολ 1004/04.01.2013, Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».
- Αιτιολογική έκθεση Ν 4093/2012, παράγραφος Ε, ρυθμίσεις για τα δημόσια έσοδα, την φορολογική απεικόνιση συναλλαγών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας υπουργείου οικονομικών.

- 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 1022/31.01.2014, (ΦΕΚ 179 Β/31-01-2014) : Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών.
- ΠΟΛ 1023/20.01.2014, Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α'.
- ΠΟΛ 1078/17.03.2014, Οδηγίες για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014.

#### **Σεμινάρια:**

- Εισηγήσεις Σεμιναρίου Ν. 4093/2012, κατ' άρθρο και παράγραφο, Αθήνα 2013 Αργυρός Κ. Ηλίας, πρώην διευθυντής υπουργείου Οικονομικών, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ),.
- Σημειώσεις Σεμιναρίου, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εργατικό κέντρο Ρεθύμνου, ημ/νια διεξαγωγής σεμιναρίου 20.01.2013, Τζίμας Ιωάννης, πρώην διευθυντής Κ.Υ. του υπουργείου οικονομικών.

#### **Διαδικτυακές πηγές:**

- E- forologia.gr  
<http://www.e-forologia.gr/>
- Epixeirisi.gr – Λογιστικό-Φοροτεχνικό και Επιχειρηματικό Portal  
<http://epixeirisi.gr/>
- Forin.gr - Φορολογικό Ινστιτούτο  
Επιστημονική ομάδα  
<http://www.forin.gr/>
- Taxheaven.gr - Φορολογικός Λογιστικός Κόμβος Ενημέρωσης  
<http://www.taxheaven.gr/>