

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ (Α.Τ.Ε.Ι.)
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ

ΘΕΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ Κ.Φ.Α.Σ.

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κ. ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΓΚΙΖΗΣ ΜΑΡΙΟΣ

ΞΥΛΙΑΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	σελ.2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	σελ.3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	σελ.4
1^Ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ	σελ.5
1.1 Ιστορική αναδρομή	σελ.5
1.2 Σχέση Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Β.Σ.	σελ.6
1.3 Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.	σελ.11
2^Ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	
Άρθρο 1: Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών	σελ.13
Άρθρο 2: Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών	σελ.18
Άρθρο 3: Εξαιρέσεις – Απαλλαγές	σελ.31
Άρθρο 4: Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών Βιβλίων	σελ.46
Άρθρο 5: Δελτίο Αποστολής	σελ.59
Άρθρο 6: Τιμολόγηση Συναλλαγών	σελ.65
Άρθρο 7: Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών	σελ.73
Άρθρο 8: Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών	σελ.76
Άρθρο 9: Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων	σελ.82
Άρθρο 10: Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών	σελ.86
Άρθρο 11: Εξουσίες Φορολογικής Αρχής	σελ.90
Άρθρο 12: Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών	σελ.92
Άρθρο 13: Θέση σε ισχύ	σελ.93
Άρθρο 14: Μεταβατικές διατάξεις	σελ.93
3^Ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	σελ.95
4^Ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	σελ.118
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.123

ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

α.ν. : αναπτυξιακός νόμος

Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Π.Υ.: Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών

Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Β.Σ.Ε.: Βιβλιάριο Συντήρησης Επισκευών

Γ.Γ.Π.Σ.: Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων

Δ.Α.: Δελτίο Αποστολής

Δ.Λ.Π.: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.: Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων

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

Ε.Ε.: Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Π.Ε.: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Η.Τ.: Ηλεκτρονικό Τιμολόγιο

Η/Υ: Ηλεκτρονικός Υπολογιστής

Κ.Β.Σ.: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

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

Κ.Φ.Ε.: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ν.: Νόμος

Ν.Δ.: Νομοθετικό Διάταγμα

Ο.Ε.: Ομόρρυθμη Εταιρεία

Ο.Π.Σ.Τ.: Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων

Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα

Π.Ν.Π.: Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου

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

Τ.Δ.Α.: Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής

Τ.Π.Υ.: Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών

Φ.Ε.Κ.: Φύλλο Εφημερίδας Κυβέρνησης

Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φ.Τ.Μ.: Φορολογική Ταμειακή Μηχανή

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με τον Νόμο 4093/2012, καταργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Οι νέες διατάξεις με τις αλλαγές που φέρουν, έχουν ως σκοπό την απλοποίηση των διοικητικών υποχρεώσεων για τους φορολογούμενους, την διευκόλυνση των φορολογικών ελέγχων και την διαφάνεια στις συναλλαγές των επιχειρήσεων με τις φορολογικές αρχές. Ωστόσο, η ευρύτερη χρήση ηλεκτρονικών υπηρεσιών και η εκπαίδευση των υπόχρεων σε αυτές, θα συμβάλλουν αποφασιστικά στην επιτυχία και την αποτελεσματικότητα του νέου Κώδικα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την κατάργηση από 1.1.2012 του Κ.Β.Σ. και την αντικατάστασή του από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), με τον ν. 4093/2012, επέρχονται αλλαγές στον τρόπο που οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, θα πραγματοποιούν και θα απεικονίζουν τις συναλλαγές τους. Ο Κ.Φ.Α.Σ. αποτελείται κατ' ουσίαν από 12 άρθρα, αφού το 13^ο ορίζει το έτος έναρξης της εφαρμογής του, ενώ το 14^ο αφορά σε μεταβατικές διατάξεις. Η ψήφισή του συντελέστηκε στο πλαίσιο της έγκρισης του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016, όπου στο μοναδικό άρθρο περιλαμβάνεται η υποπαράγραφος Ε1 με τις νέες διατάξεις απεικόνισης των συναλλαγών.

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής είναι η μελέτη του νέου Κώδικα και των αλλαγών που αυτός φέρει.

Πιο συγκεκριμένα, στο 1^ο Κεφάλαιο, μετά από μια σύντομη ιστορική αναδρομή για την μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ., παρουσιάζουμε συνοπτικά τις αλλαγές που επιφέρει ο νέος Κώδικας, καθώς και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του. Στο 2^ο Κεφάλαιο παρουσιάζονται τα 14 άρθρα του Κ.Φ.Α.Σ., ενώ στο 3^ο παρουσιάζονται παραδείγματα για την λογιστική αντιμετώπιση διαφόρων συναλλαγών σύμφωνα με τον νέο Κώδικα. Τέλος, στο 4^ο Κεφάλαιο, αξιολογούνται οι αλλαγές που εισήχθησαν από τον Κ.Φ.Α.Σ. και παρουσιάζονται προτάσεις για την περαιτέρω βελτίωση του νέου Κώδικα.

1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ:

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

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

Για ένα σύστημα λογιστικής οργάνωσης το οποίο θα διασφαλίζει τα συμφέροντα του κράτους και θα διατηρεί το κόστος της επιχείρησης σε λογικά επίπεδα, τα παρακάτω στοιχεία είναι αρκετά:

- Α) Η χρήση εκ μέρους των επιχειρήσεων επαρκών λογιστικών / μηχανογραφικών συστημάτων. Τέτοια μπορεί να είναι το Ε.Γ.Λ.Σ. ή οποιοδήποτε άλλο οργανωτικό/λογιστικό σχέδιο, αναλόγως της ιδιομορφίας της επιχείρησης.
- Β) Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας.
- Γ) Η επαρκής τήρηση (ποιοτική και χρονική) των λογιστικών αρχείων.
- Δ) Η υποχρέωση απόδειξης της συναλλαγής.
- Ε) Η ύπαρξη ενός «οργάνου συνεννόησης» μεταξύ των υπόχρεων της τήρησης και των φορολογικών αρχών, το οποίο θα επιλύει άμεσα θέματα εφαρμογής που προκύπτουν από την ύπαρξη αντικειμενικών δυσκολιών.

1.1 Ιστορική αναδρομή

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4093/2012, «ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στην χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7^{ης} Ιουλίου 1952 και στην συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το Π.Δ. 99/1977 και το ισχύον Π.Δ. 186/1992». Όμως και νωρίτερα, με το Νομοθετικό Διάταγμα της 7/12/1947 «Περί τηρήσεως βιβλίων υπό επιτηδευματιών», όπως τροποποιήθηκαν με το υπ' αριθμόν 578 Ν. Διάταγμα της 5/4/48, είχαν εισαχθεί κανόνες λογιστικής οργάνωσης.

Στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης 222 με ημερομηνία 12/11/2012, δημοσιεύθηκε ο Νόμος 4093/2012 «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 όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

1.2 Σχέση Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Β.Σ.

Ουσιαστικά, πρόκειται για δύο νομοθετήματα που καλύπτουν το ίδιο πεδίο, αυτό της «Λογιστικής Οργάνωσης». Η όλη συλλογιστική που ανάγκασε το Κράτος να προβεί σε αυτήν την αλλαγή, απεικονίζεται στο κατωτέρω απόσπασμα της αιτιολογικής έκθεσης του Νόμου, το οποίο και παρατίθεται αυτούσιο:

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

δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε, αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα. Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων».

Με την υποπαράγραφο Ε1 του άρθρου πρώτου του Νόμου 4093/2012, τέθηκαν λοιπόν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικατέστησαν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Οι κυριότερες αλλαγές που επιφέρει ο νέος Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών είναι οι παρακάτω:

A) Αλλαγές σε έννοιες

- Οι «Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών» ταυτίζονται με την έννοια του επιτηδευματία που αναφέρεται στον Κ.Β.Σ.,
- Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία κατηγοριοποιούνται σε απλογραφικά (πρώην βιβλία Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και διπλογραφικά (πρώην βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.).

B) Επιμήκυνση των προθεσμιών καταχώρησης

- Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων (του ή των ημερολογίων) γίνεται 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 (20^η) του μεθεπόμενου μήνα.

- Η καταχώρηση – ενημέρωση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. 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.

Γ) Κατάργηση των σημαντικών υποχρεώσεων ως προς την θεώρηση και την εκτύπωση

- Κατάργηση της υποχρέωσης θεώρησης των βιβλίων που προβλεπόταν από το άρθρο 19 του Κ.Β.Σ.
- Υπόκειται σε θεώρηση: Το βιβλίο κινητής αποθήκης που μπορεί να τηρείται εναλλακτικά του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής επί οχημάτων και τα έντυπα διασφάλισης πληροφοριών της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.
- 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 τον 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.
- Συνεχίζεται η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας μέχρι την 31/12/2013.

Δ) Αλλαγή στον τρόπο παρακολούθησης της αποθήκης

- Ο τρόπος τήρησης ορίζεται στο άρθρο 9 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. «...για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και ο 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 υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό».

E) Κατάργηση της υποχρεωτικής τήρησης κοστολογικών στοιχείων

- Καταργείται η υποχρέωση της τήρησης των Βιβλίων Τεχνικών Προδιαγραφών και Παραγωγής Κοστολογίου.

Στ) Κατάργηση αναγραφής ορισμένων δεδομένων στα φορολογικά στοιχεία και μορφή του τιμολογίου

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

Z) Διαφοροποίηση στον τρόπο εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών

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

H) Αλλαγή στο όριο συναλλαγής μέχρι το οποίο μπορεί να λαμβάνεται απόδειξη λιανικής πώλησης αντί τιμολογίου

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

Θ) Νέες δυνατότητες ελέγχου των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου

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

Ι) Αδιευκρίνιστα στοιχεία

- Πέρα από το ζήτημα της τήρησης της αποθήκης, αδιευκρίνιστα παραμένουν στο Κ.Φ.Α.Σ. και τα εξής:
 - i. Δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του είδους του αγαθού. Στον Κ.Β.Σ. άρθρο 3 παρ. 3 ορίζονται τα εξής: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5%, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά. Ειδικά, για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές η ονοματολογία – περιγραφή του είδους λαμβάνεται όπως αυτή καθορίζεται από την σχετική κοινοτική νομοθεσία».
 - ii. Δεν υπάρχει διάταξη στο νέο Κ.Φ.Α.Σ. που να ορίζει την έννοια του υποκαταστήματος. Στον Κ.Β.Σ. άρθρο 9 παρ. 1 ορίζονται τα εξής: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία

ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στην διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους. Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια, δεν θεωρούνται υποκαταστήματα οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι, καθώς και οι λοιπές πρόσκαιρες εγκαταστάσεις που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημερολογιακές ημέρες».

1.3 Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ.

- 1) Οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ισχύουν από 1.1.2013
- 2) Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές που αφορούν τις διατάξεις αυτές.
- 3) Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.
- 4) Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας, νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία.
- 5) Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για τον χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.
- 6) Οι διατάξεις των άρθρων 5 (Δελτίο Αποστολής), 7 (Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών) και 8 (Εγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών), παύουν να ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου 2014.
- 7) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει 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.

- 8) Τέλος, οι νέες διατάξεις κοινοποιήθηκαν με την απόφαση ΠΟΛ.1207/14.11.2012, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της Υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών». Στην απόφαση αυτή αναφέρεται ότι για την άμεση ενημέρωση αναλυτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των νέων διατάξεων θα παρασχεθούν με εξειδικευμένη εγκύκλιο.

2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ:

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Άρθρο 1

Υπόχρεοι Απεικόνισης Συναλλαγών

Παράγραφος 1: Υπόχρεα ημεδαπά πρόσωπα

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

Ερμηνευτική ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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.

- 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. Για την εν λόγω κοινοπραξία εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 293 του πιο πάνω αναφερόμενου νόμου (4072/2012), αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία. Σημειώνεται ότι οι 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 άρθρου 2 Κ.Β.Σ.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στην διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι, διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) Φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα,
- β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας,
- γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν την συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών:

- α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο,
- β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,
- γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,
- δ) την διενέργεια περιηγητικών πλόων και
- ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

Η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και την φράση «και Σία».

Εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Για όσες κοινοπραξίες προβλέπονται από άλλες διατάξεις, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου αυτής.

Παράγραφος 2: Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα

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 ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις

αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Αιτιολογική Νόμου 4093/2012: Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται τα πρόσωπα που έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10 του Κώδικα, σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

Ερμηνευτική ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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. κλπ.)
- 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 κλπ.)

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

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

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

Άρθρο 2

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

Παράγραφος 1: Οριοθέτηση περιεχομένου βιβλίων και στοιχείων

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

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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

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

Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα ποσά που αναφέρονται στα ανωτέρω στοιχεία, είναι δυνατόν να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα, υπό την

προϋπόθεση ότι το ποσό του οφειλόμενου φόρου εκφράζεται στο εθνικό νόμισμα του κράτους-μέλους στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών με την χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/EK.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία, κατ' αρχήν, τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και σε ευρώ. Επίσης, ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις τα βιβλία και τα στοιχεία μπορεί να τηρούνται σε ξένη γλώσσα.

Ερμηνευτική ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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 της 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 την χρήση του μηχανισμού μετατροπής που προβλέπεται στο άρθρο 91 της Οδηγίας 2006/112/EK.

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.

Άρθρο 91 Οδηγίας 2006/112/EK

1. Όταν τα στοιχεία που χρησιμεύουν για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή εκφράζονται σε νόμισμα άλλο από εκείνο του κράτους-μέλους όπου γίνεται ο υπολογισμός, η ισοτιμία καθορίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.
2. Όταν τα στοιχεία που χρησιμεύουν για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου για μία πράξη, η οποία δεν αποτελεί εισαγωγή αγαθών, εκφράζονται σε νόμισμα άλλο από εκείνο του κράτους-μέλους όπου γίνεται ο υπολογισμός, η εφαρμοζόμενη ισοτιμία είναι η τελευταία τιμή πώλησης που έχει καταγραφεί, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητός ο φόρος, στην ή στις αντιπροσωπευτικότερες αγορές συναλλάγματος του ενδιαφερόμενου κράτους-μέλους, ή μια τιμή που καθορίζεται με σημείο αναφοράς αυτή ή αυτές τις αγορές, σύμφωνα με τις λεπτομέρειες που καθορίζει το εν λόγω κράτος-μέλος.

Ωστόσο, για ορισμένες από τις πράξεις που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο ή για ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων στον φόρο, τα κράτη-μέλη μπορούν να εφαρμόσουν την ισοτιμία η οποία καθορίζεται με βάση τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας.

Παράγραφοι 3, 4, 6 και 8: Δικαιολογητικά εγγραφών - Συγχώνευση βιβλίων και στοιχείων – Υποχρεώσεις χρήσης λογισμικού των επιχειρήσεων

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.

Ερμηνευτική ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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) στην περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ.

Άρθρο 18 παρ. 2 Κ.Β.Σ.

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

Ειδικά για την απόδειξη συναλλαγής από τον 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.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) 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 12 του Κώδικα αυτού, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας.

Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.

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 σε αυτές.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις παραγράφους 3 και 4 ορίζονται τα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία, που αφορούν συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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) στην περίπτωση β του προισχύσαντος Κ.Β.Σ.

Άρθρο 25 παρ. 4 Κ.Β.Σ.

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 σε αυτές.

Παράγραφος 5: Ηλεκτρονικό τιμολόγιο – Έκδοση και λήψη αυτού – Διασφάλιση της αυθεντικότητας και ακεραιότητας του περιεχομένου των τιμολογίων

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 την χρονική στιγμή της έκδοσής τους έως την λήξη της περιόδου φύλαξής τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και

της αναγνωσιμότητάς του, με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.

Με τον όρο «αυθεντικότητα της προέλευσης» νοείται η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου. Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο που απαιτείται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν έχει αλλοιωθεί.

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

A) προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ. 150/2001

B) ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/E.Κ. της Επιτροπής, της 19^{ης} Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει την χρησιμοποίηση διαδικασιών που να εξασφαλίζουν την γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

Γ) σήμανση με την χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1998

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 την λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 5 ορίζεται ο τρόπος αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής, που μπορεί να είναι είτε σε χαρτί είτε σε

ηλεκτρονικά μέσα, καθώς και οι προϋποθέσεις αποστολής των τιμολογίων και των αποδείξεων λιανικής με ηλεκτρονικά μέσα.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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/EK του Συμβουλίου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2010/45/EE του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης.

Ειδικότερα, ως προς την 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 την 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 σε 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 στην 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 την 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 την συμφωνία μεταξύ των συναλλασσομένων, χωρίς να ορίζεται συγκεκριμένος τύπος αυτής (π.χ. γραπτή συμφωνία, επίσημη ή ανεπίσημη, προφορική, σιωπηρή συμφωνία κλπ.).

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 την 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 την 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 την χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1998 (ΦΕΚ Α' 222).

Τα ανωτέρω ισχύουν αναλογικά και για τις συναλλαγές με ιδιώτες, για τις οποίες δύνανται 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.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, καθώς και οι προϋποθέσεις αυτής της συγχώνευσης ή συνένωσης.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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).

Άρθρο 19 παρ. 4 Κ.Β.Σ.

4. Ο επιτηδευματίας 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 την συγχώνευση ή την 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.

Παράγραφος 7: Ενημέρωση των βιβλίων σε περίπτωση βλάβης του Η/Υ ή μη λειτουργίας του λογισμικού

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.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 7 ορίζονται οι διαδικασίες έκδοσης στοιχείων και τήρησης βιβλίων σε περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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 καταχώρησης των δεδομένων των συναλλαγών ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (ιατροί, κέντρα αισθητικής, χώροι στάθμευσης, εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας κλπ.) 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 την χρήση χειρόγραφων στελεχών, τα οποία είναι θεωρημένα μόνο για τα στοιχεία για τα οποία προβλέπεται η θεώρηση 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 Κ.Β.Σ. 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 κλπ.). 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.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.

8. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων, υποχρεούται να θέτει στην διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., το κατάλληλο προσωπικό για την χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά την 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 την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι υποχρεώσεις των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό υπολογιστή (Η/Υ) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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.

Άρθρο 23 παρ. 2 Κ.Β.Σ.

2. Το λογισμικό πρέπει να ανταποκρίνεται πλήρως στις απαιτήσεις των διατάξεων του Κώδικα αυτού, όπως ισχύουν κάθε φορά, και επιπλέον πρέπει να έχει τις ακόλουθες δυνατότητες:

- α) ανάπτυξης κωδικών αριθμών και τίτλων λογαριασμών από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας, ανάλογης με εκείνη του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ή των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, εφόσον προορίζεται για επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν. Προκειμένου για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, τα πληροφοριακά στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 6 του Κώδικα αυτού, πρέπει να προκύπτουν υποχρεωτικά από ανάπτυξη αντίστοιχων στηλών στα βιβλία αυτά, εφόσον δεν συντάσσονται οι αναλυτικές καταστάσεις που προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις,
- β) προσδιορισμού των χρησιμοποιούμενων μεταβλητών φορολογικών συντελεστών, εισφορών, τελών από τον ίδιο τον χρήστη,
- γ) αυτόματης ετήσιας προοδευτικής αρίθμησης κάθε ημερολογιακής εγγραφής, ξεχωριστά για κάθε ημερολόγιο, η οποία δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από τον χρήστη. Η απλή εισαγωγή πληροφοριών ή άλλων ενδείξεων για μελλοντική έκδοση φορολογικών στοιχείων, δεν ασκεί οποιαδήποτε επίδραση στα λογιστικοποιημένα οικονομικά στοιχεία,
- δ) διασφάλισης της ενημέρωσης των βιβλίων του επιτηδευματία με το περιεχόμενο των στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά,
- ε) ακύρωσης εγγραφής με έκδοση ειδικού ακυρωτικού στοιχείου, σε περίπτωση λανθασμένης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν έγινε χρήση αυτών. Η διόρθωση της λανθασμένης εγγραφής μπορεί να γίνεται με αλγεβρική απεικόνιση, με την προϋπόθεση ότι η ίδια μέθοδος θα εφαρμόζεται σε όλα τα επίπεδα λογαριασμών στους οποίους αφορά η διόρθωση,
- στ) διαχωρισμού, καταχώρησης και εκτύπωσης των οικονομικών πράξεων της νέας διαχειριστικής περιόδου, παράλληλα με τις οικονομικές πράξεις και τις τακτοποιητικές πράξεις της διαχειριστικής χρήσης που έληξε (σύνταξη ισολογισμού), καθώς και αυτόματης μεταφοράς των υπολοίπων στους λογαριασμούς της νέας χρήσης. Κάθε υπόλοιπο που μεταφέρεται στην νέα χρήση πρέπει να είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο,
- ζ) διαχωρισμού και χωριστής εκτύπωσης των πράξεων του τελευταίου μήνα της διαχειριστικής χρήσης που έληξε, από τις τακτοποιητικές πράξεις της ίδιας χρήσης,
- η) μεταγενέστερης αναπαραγωγής των εγγραφών σε περίπτωση τροποποίησης του λογισμικού

Άρθρο 3

Εξαιρέσεις – Απαλλαγές

Παράγραφος 1: Υποχρεώσεις Δημοσίου και νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ.

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

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι υποχρεώσεις ως προς την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Δημοσίου, ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου κλπ. και η έκταση εφαρμογής των διατάξεων αυτών στα εν λόγω πρόσωπα.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

Παράγραφος 1

Υποχρεώσεις Δημοσίου και νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ.

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 προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ..

Άρθρο 2 παρ. 3 Κ.Β.Σ.

3. 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 στην λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στον φόρο εισοδήματος, θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Παράγραφος 2: Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζονται τα πρόσωπα που δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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 άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως γιατροί, δικηγόροι, λογιστές, μηχανικοί κλπ.), 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 τον 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 υπηρεσίες ή πωλεί άλλα αγαθά.

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

- A) 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 στην Φορολογία Εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο. Έτσι, υπόχρεοι εφαρμογής είναι ο αγρότης:
- i. Του κανονικού καθεστώτος συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προαιρετικά επέλεξαν το καθεστώς αυτό.
 - ii. Αυτός που πωλεί τα αγαθά του στην λαϊκή αγορά και μόνο για την πώληση αυτή.

B) 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:

A) Το φυσικό πρόσωπο που συστηματικά παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κλπ.) και σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα υπαγόμενη στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

B) 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 στην Ζ1 πηγή. Εάν φορολογείται στην 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 υποβάλουν δήλωση έναρξης εργασιών. Για την 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.

Άρθρο 3 παρ. 1 νόμου 2859/2000

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στον φόρο

1. Στον φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούριου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος-μέλος.

Δεν θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.

Παράγραφος 3: Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων

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.

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 άλλον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α., ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Η μείωση από 10.000 σε 5.000 ευρώ και το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκαν και προστέθηκαν αντίστοιχα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του νόμου 4110/2013 και ισχύουν από 1/1/2013.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζονται οι απαλλασσόμενοι από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

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 ή 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 κλπ.

- Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση.
- Ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή μη.

Επίσης: Με την απόφαση ΠΟΛ.1018/4.2.2013, έγιναν γνωστά τα ακόλουθα:

A. Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων

Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής, απαλλάσσεται 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 χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Εξαιρούνται της εν λόγω απαλλαγής και τηρούν τουλάχιστον απλογραφικά βιβλία, τα πιο κάτω πρόσωπα, ακόμη και αν τα έσοδά τους είναι μέχρι 5.000 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 άλλον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.,
- γ) αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού,
- δ) τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων).
- ε) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες από δική του επαγγελματική εγκατάσταση,
- στ) το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη.

Σημειώνεται ότι διευκρινίσεις για τα πρόσωπα που αφορά η εξαίρεση των πιο πάνω περιπτώσεων ε' και στ', έχουν εκδοθεί με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1091/14.6.2010.

B. Νέα πρόσωπα μη απαλλασσόμενα

Με τις νέες ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ., δεν απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων, σε σχέση με τις αντίστοιχες προϊσχύουσες διατάξεις:

- α) ο υπόχρεος που παρέχει υπηρεσίες και/ή πωλεί αγαθά με ακαθάριστα έσοδα από 5.000 έως 10.000 ευρώ,
- β) ο υπόχρεος που αναφέρεται στις πιο πάνω περιπτώσεις ε' και στ'.

Γενικές επισημάνσεις και δυνατότητες για τους υπόχρεους των παραπάνω περιπτώσεων α) και β).

Δεδομένου ότι η ψήφιση των κοινοποιούμενων διατάξεων πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης εφαρμογής τους, παρέχεται η δυνατότητα τακτοποίησης των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, ως ακολούθως:

Δήλωση μεταβολής

Η δήλωση μεταβολής από τους πιο πάνω υπόχρεους μπορούσε να υποβληθεί μέχρι την 15^η Φεβρουαρίου 2013, χωρίς την επιβολή προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τους υπόχρεους, οι οποίοι με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. (πριν την εν λόγω τροποποίησή τους), έχουν ήδη υποβάλλει δήλωση μεταβολής για απαλλαγή καθώς και από τους υπόχρεους, οι οποίοι ήταν απαλλασσόμενοι από την τήρηση των βιβλίων το 2012 και με τις νέες διατάξεις παύουν να είναι απαλλασσόμενοι (υπόχρεοι που πωλούν αγαθά με ακαθάριστα έσοδα από 5.000 έως 10.000 ευρώ).

Επισημαίνεται ότι δεν υποβάλλουν δήλωση μεταβολής οι πιο πάνω νέοι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων, οι οποίοι το 2012 τηρούσαν βιβλία και με τις νέες διατάξεις εξακολουθούν να έχουν την υποχρέωση αυτή, εκτός της περίπτωσης που έχει ήδη υποβληθεί σχετική δήλωση μεταβολής για απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων.

Έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών

Οι ανωτέρω υπόχρεοι εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. και του ν. 1809/1988, για τις υπηρεσίες που παρέχουν και τα αγαθά που πωλούν, το αργότερο από 16.2.2013, θεωρούν δε το Βιβλιάριο Συντήρησης

Επισκευών (Β.Σ.Ε.) και υποβάλλουν την δήλωση της Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής στις περιπτώσεις που υπάρχει σχετική υποχρέωση.

Τρόπος προσδιορισμού των εσόδων για την λιανική πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από 1.1.2013 έως 15.2.2013

Τα έσοδα λιανικής για το διάστημα αυτό, θα προσδιοριστούν αναλογικά με βάση τα έσοδα λιανικής του διαστήματος από 16.2.2013 έως 31.3.2013, (ξεχωριστά για την λιανική πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών) πολλαπλασιαζόμενα επί δύο (2) και θα καταχωρηθούν στα απλογραφικά βιβλία, με βάση λογιστικό σημείωμα υπολογισμού τους, ανεξάρτητα εάν είχαν εκδοθεί ή όχι στοιχεία για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών για το διάστημα 1.1.2013 έως 15.2.2013. Επισημαίνεται ότι οφείλεται Φ.Π.Α. για το σύνολο των λιανικών πωλήσεων του πρώτου τριμήνου του 2013, όπως αυτά προσδιορίζονται ανωτέρω.

Όσον αφορά χονδρικές πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 15.2.2013 χωρίς επιβολή Φ.Π.Α., δεν αναζητείται ο αναλογών Φ.Π.Α., καθώς για τις πράξεις αυτές δεν είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου από τον λήπτη. Επισημαίνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία για τις πράξεις αυτές, καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία.

Παρ. 5 άρθρου 10 Κ.Β.Σ.

Άρθρο 10. Πρόσθετα βιβλία

5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου. Επιπλέον, ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ καταχωρεί τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού και μεταφορικού μέσου. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών «πακέτο», καταχωρεί και τις περιλαμβανόμενες στο «πακέτο» υπηρεσίες και αγαθά.

β) ο εκμεταλλευτής παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης, τηρεί και μητρώο μαθητών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, την διεύθυνση των μαθητών που φοιτούν, την χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το ποσό που συμφωνείται, χωριστά, των διδάκτρων, των τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και την χρονολογία διακοπής της φοίτησης.

γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

- i. Βιβλίο ασθενών, με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή, στην οποία καταχωρεί την χρονολογία εισόδου του κάθε ασθενή, το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση αυτού, καθώς και την χρονολογία εξόδου του, την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το είδος και την ποσότητα των φαρμάκων και λοιπών υλικών, εκτός των αναλωσίμων, που χορηγούνται και τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας θέσης καταχωρεί την χρονολογία αυτής και την κατηγορία της νέας θέσης.
- ii. Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς. Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό με αναγραφή της διεύθυνσής του, του Α.Φ.Μ. και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όταν παρέχονται υπηρεσίες κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου, στο βιβλίο αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του τρίτου. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, την χρονολογία παροχής της περίθαλψης και την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή. Επί ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή από περισσότερους γιατρούς, τα δεδομένα αυτά καταχωρούνται στις μερίδες όλων των γιατρών. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και από τα νοσοκομεία, ανεξάρτητα από την νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και την τυχόν απαλλαγή τους από τον φόρο εισοδήματος ή τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

δ) ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρεί για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και την διεύθυνσή του, την χρονολογία της επίσκεψης και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, τον αριθμό αυτής.

ε) ο εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου, τηρεί βιβλίο πελατών στο οποίο καταχωρεί για κάθε μία επίσκεψη, το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει, την χρονολογία επίσκεψής του και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, τον αριθμό αυτής. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας, καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, την διεύθυνση του πελάτη, το συμφωνούμενο ποσό, την χρονολογία έναρξης και διακοπής παροχής της υπηρεσίας.

στ) ο εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσικλετών τηρεί για κάθε εκπαιδευτικό αυτοκίνητο ή μοτοποδήλατο ή μοτοσικλέτα βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του εκπαιδευόμενου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, την χρονολογία και την ώρα έναρξης και λήξης κάθε μαθήματος. Ανάλογη υποχρέωση έχει και για την παράστασή του κατά την εξέταση των υποψήφιων οδηγών. Το βιβλίο τηρείται στο αυτοκίνητο ή στο μοτοποδήλατο ή στην μοτοσικλέτα κατά την διάρκεια του μαθήματος ή της εξέτασης.

ζ) ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν, τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, στο οποίο καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται.

η) ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων:

- i. Εκδίδει διπλότυπο δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης, στο οποίο αναγράφει το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και την διεύθυνση του αποθέτη, το είδος, την ποσότητα, τον τρόπο και τα σημεία συσκευασίας των αγαθών που αποθηκεύονται. Κατά την εξαγωγή εκδίδει δελτίο αποστολής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού,
- ii. Τηρεί βιβλίο αποθήκευσης, σε μερίδες κατά αποθέτη, με αναγραφή της διεύθυνσής του και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί τα δεδομένα των δελτίων εισαγωγής και αποστολής, καθώς και τον αριθμό του παραστατικού εσόδων.

θ) ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, τηρεί βιβλίο στάθμευσης, στο οποίο καταχωρεί για κάθε όχημα, την χρονολογία και την ώρα της εισόδου και εξόδου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας. Επί μηνιαίας ή διαρκούς

μίσθωσης, καταχωρείται ο αριθμός κυκλοφορίας, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται.

ι) ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρεί βιβλίο εισερχομένων, στο οποίο καταχωρεί για κάθε όχημα την χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του κατόχου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το είδος του οχήματος. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής πλυντηρίου αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, δεν αναγράφει το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του κατόχου.

Η καταχώρηση στο βιβλίο εισερχομένων γίνεται όταν το όχημα εισέλθει και σταθμεύσει στον κύριο χώρο του συνεργείου και αποχωρήσει ο οδηγός του ή αρχίσει η εργασία επισκευής.

Στην περίπτωση επισκευής για την οποία δεν λαμβάνεται αμοιβή, αναγράφεται, σε ειδική στήλη του βιβλίου αυτού, η ένδειξη «δωρεάν» και υπογράφει παραπλεύρως ο πελάτης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής δεν εφαρμόζονται για τα πλυντήρια που λειτουργούν με το σύστημα της αυτοεξυπηρέτησης, εφόσον τα στοιχεία αξίας εκδίδονται αυτόματα κατά την συναλλαγή μέσω κατάλληλης διασύνδεσης φορολογικού μηχανισμού εγκεκριμένου μοντέλου του ν. 1809/1988.

- i. Οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες, τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του.
- ii. Ο πράκτορας κρατικών λαχείων τηρεί βιβλίο διάθεσης λαχείων, στο οποίο καταχωρεί, πριν από την έναρξη πώλησης των λαχείων κάθε κλήρωσης, τους αριθμούς των λαχείων που προορίζονται να πωληθούν λιανικώς από τον ίδιο.
- iii. Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης, τηρεί βιβλίο εισερχομένων, στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος την χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και την διεύθυνση του κατόχου, καθώς και τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους, και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους.
- iv. Ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα για τους πελάτες που τους επισκέπτονται στην επαγγελματική τους εγκατάσταση τηρούν βιβλίο πελατών,

στο οποίο καταχωρούν το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχουν, την χρονολογία της επίσκεψης και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών, τον αριθμό αυτής. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας καταχωρούν το ονοματεπώνυμο, την διεύθυνση του πελάτη, το συμφωνούμενο ποσό, την χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας. Ειδικά ο φυσιοθεραπευτής, καθώς και τα πρόσωπα των περιπτώσεων δ' και ια' που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο ή με ασφαλιστικά ταμεία (Ι.Κ.Α., Τ.Ε.Β.Ε. κλπ.) και δεν λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή κατά επίσκεψη από τους πελάτες ή ασθενείς ασφαλισμένους του Δημοσίου ή των ταμείων αυτών, μπορεί να μην καταχωρούν τα στοιχεία των πελατών αυτών ή των ασθενών στο βιβλίο πελατών ή επίσκεψης ασθενών.

- v. Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου, τηρεί βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, στο οποίο καταχωρεί για κάθε αγαθό που αγοράζει ή παραλαμβάνει από τρίτο για πώληση, την χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και την διεύθυνση του κατόχου και τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το είδος του οχήματος.
- vi. Ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης ή φύλαξης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο στάθμευσης στο οποίο καταχωρεί για κάθε σκάφος την ημερομηνία εισόδου και εξόδου, το Α.Φ.Μ. του κατόχου του, τον αριθμό νηολόγησης του σκάφους και όταν δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το όνομα του σκάφους. Επί μηνιαίας ή διαρκούς μίσθωσης καταχωρείται ο αριθμός νηολόγησης του σκάφους, η χρονολογία έναρξης και λήξης της μίσθωσης και το ποσό που συμφωνείται.
- vii. Ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, τηρεί για κάθε μηχανήμα βιβλίο έργων, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και την διεύθυνση του εργοδότη, την διεύθυνση ή την θέση του έργου, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, την χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου. Επί ωριαίας αμοιβής αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.
- viii. Ο επιτηδευματίας που διατηρεί επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, τηρεί βιβλίο κίνησης οχημάτων, σε μερίδες ανά όχημα, στο

οποίο καταχωρεί την κίνηση του κάθε οχήματος εκτός εγκατάστασης ανεξάρτητα από τον σκοπό και ειδικότερα, την ώρα και την ημερομηνία αναχώρησης, την αιτιολογία, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και την διεύθυνση του μισθωτή ή άλλου προσώπου, το συμφωνηθέν μίσθωμα, την ώρα και την ημερομηνία, καθώς και τον τόπο επιστροφής.

- ix. Ο μεσίτης αστικών συμβάσεων, αγοράς ή πώλησης και ενοικίασης ακινήτων τηρεί βιβλίο ή διπλότυπο δελτίο εντολών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και την διεύθυνση του εντολέα, την χρονολογία της εντολής, το είδος, την διεύθυνση και εφόσον δεν υπάρχει περιοχή, τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου που αφορά η εντολή, καθώς και την συμφωνούμενη αμοιβή. Επίσης, με την ολοκλήρωση της εντολής, καταχωρούνται η χρονολογία, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αντισυμβαλλόμενου.

Παράγραφοι 4 και 5: Μετασχηματισμός επιχειρήσεων – Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

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 την 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.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 ορίζονται αντίστοιχα οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων που προέρχονται από μετασχηματισμό και η καταχώρηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης στα βιβλία των προσώπων που αφορούν.

Ερμηνευτική: ΠΟΛ.1004/4.1.2013

Παράγραφος 4 και 5

Μετασχηματισμός επιχειρήσεων. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης

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

Παρ. 9 Άρθρου 4 Κ.Β.Σ.

Άρθρο 4. Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων.

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

Παρ. 2 Άρθρου 10 Κ.Β.Σ.

Άρθρο 10. Πρόσθετα βιβλία

2. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν την σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, δύναται να καταχωρούνται είτε στα βιβλία των προσώπων αυτών μέχρι την δέκατη πέμπτη (15^η) ημέρα του επόμενου μήνα από την σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών κατά περίπτωση είτε σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή της έδρας αυτού με μνεία της υπό σύσταση επιχείρησης. Αν ο ιδρυτής είναι πρόσωπο που έχει έδρα, κατοικία, διαμονή ή εγκατάσταση σε άλλη χώρα, τα βιβλία θεωρούνται στο όνομα του νομικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα. Οι εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται στα οριστικά βιβλία αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά την σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης.

Άρθρο 4

Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά η διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου

2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. 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 την φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 1.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων 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:

Βιβλία όρια ακαθάριστων εσόδων

Απλογραφικά

(Β' Κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 ευρώ

Διπλογραφικά

(Γ' Κατηγορίας) Άνω των 1.500.000 ευρώ

Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12 μήνου, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων, βρίσκονται με αναγωγή.

Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου, ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εντάσσονται σε δύο κατηγορίες βιβλίων (απλογραφικά και διπλογραφικά). Κριτήρια για την ένταξη αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 7 ορίζεται η υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Τα βιβλία αυτά, είτε τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά, είναι αθεώρητα, χωρίς υποχρέωση τήρησης θεωρημένου ισοζυγίου γενικού-αναλυτικών καθολικών, επί μηχανογραφικής τήρησής τους.

8. Με την επιφύλαξη των παρ. 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 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 τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

Διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων.

Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η

πληροφόρηση ή η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 9 ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και ορισμένων δαπανών στα ημερολόγια και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης (μία εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων, ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων.

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

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

10.2) Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά την λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. Την ίδια υποχρέωση έχουν στο τέλος κάθε έτους και τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους. Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π., δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου αυτού.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

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

B) 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 πάγιου 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 και η τρέχουσα αξία.

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

Ε) Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα

με τα υποδείγματα των παρ. 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις Α' και Γ' της παρ. 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που τελούν υπό εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους, συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 10 ορίζεται η τήρηση από τον πιο πάνω υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, Μητρώου παγίων περιουσιακών στοιχείων και Βιβλίου Απογραφών και καθορίζεται το περιεχόμενο των βιβλίων αυτών. Τα βιβλία αυτά, ανεξάρτητα του τρόπου τήρησής τους (χειρόγραφα ή μηχανικά) είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση καταγραφής της ποσοτικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε θεωρημένα έντυπα ή CD-ROM.

11. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποχρεούται να τηρεί ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου ανά διαχειριστική περίοδο, ο οποίος ενημερώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με τα αναλυτικά δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και του οριστικού ισοζυγίου των λογαριασμών όλων των βαθμίδων, των ημερολογίων, του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, των πληροφοριών της παρ. 23 του άρθρου αυτού και του μητρώου παγίων, εφόσον αυτά τηρούνται μηχανογραφικά.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 11 καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Στον φάκελο αυτό αποθηκεύονται, ανά χρήση τα δεδομένα όλων των βιβλίων που τηρούνται μηχανογραφικά και τα δεδομένα του τελευταίου προσωρινού και οριστικού ισοζυγίου. Η ρύθμιση αυτή κρίνεται απαραίτητη για την διενέργεια του ελέγχου από την Δ.Ο.Υ.

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 την 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 (20^η) 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 καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την 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.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 12 καθορίζεται ο χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων που ορίζονται με τις προηγούμενες παραγράφους και συνδέεται ο χρόνος ενημέρωσης αυτών με την προθεσμία υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος.

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

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

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 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 την διπλογραφική μέθοδο.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις παρ. 13 και 14 ορίζονται οι υποχρεώσεις του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές του καταστάσεις, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

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 παρ. 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να έχει γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 15 ορίζονται τα διπλογραφικά βιβλία, που τηρούνται στο υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική, καθώς και τα βιβλία που προαιρετικά τηρούνται στο υποκατάστημα με εξηρημένη λογιστική, χωρίς να ορίζεται η τήρηση διπλότυπης κατάστασης ποσοτικής καταχώρησης αποθεμάτων στο υποκατάστημα, αφού τα αποθέματά του καταχωρούνται διακεκριμένα στα βιβλία της έδρας και τα δεδομένα αυτά δίνονται άμεσα στον έλεγχο που γίνεται στο υποκατάστημα.

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

α) Βιβλίο εσόδων-εξόδων

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 16 ορίζονται τα βιβλία που τηρούνται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, είτε αυτά τηρούνται χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά. Τα βιβλία είναι αθεώρητα, χωρίς την υποχρέωση τήρησης επιπλέον μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησής του.

17. Στο βιβλίο εσόδων-εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

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

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

γ) οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή αγορά 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 παρ. 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος

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

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

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

Στην περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατ' 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 την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παρ. 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

19. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, η ημερομηνία και η αξία κτήσης του, το οικείο δικαιολογητικό, ο συντελεστής απόσβεσής του, οι αποσβέσεις και η αναπόσβεστη αξία.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις παρ. 17, 18 και 19 ορίζεται το περιεχόμενο του βιβλίου εσόδων-εξόδων και ο χρόνος ενημέρωσής του. Με τις εν λόγω παραγράφους απλοποιείται η τήρηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων και συνδέεται ο χρόνος ενημέρωσής του με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α.

20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την 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 παρ. 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 20 ορίζεται το περιεχόμενο και η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών που τηρείται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί απλογραφικά βιβλία και θεσπίζεται η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, των αποθεμάτων που βρίσκονται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο, ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται.

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

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

Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Z» 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 «Z», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της περιόδου που αφορά καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Z» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Z» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ και των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 9.

Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 21 ορίζεται ο τρόπος καταχώρησης των εσόδων και εξόδων και καθιερώνεται νέα δυνατότητα συγκεντρωτικής καταχώρησης (μια εγγραφή) των ημερήσιων εσόδων ανεξαρτήτως είδους και σειράς στοιχείων.

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.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 22 ορίζεται ότι στο υποκατάστημα τηρείται μόνο βιβλίο εσόδων-εξόδων (όχι κατάσταση απογραφής), με δυνατότητα μη τήρησής του εφόσον οι συναλλαγές του υποκαταστήματος καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της έδρας.

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 καταχώρηση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με την χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1^η Ιανουαρίου 2014.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις διατάξεις της παρ. 23 του άρθρου αυτού ορίζεται η υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών για τις συναλλαγές συγκεκριμένων κατηγοριών υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως οι εκμεταλλευτές χώρων διαμονής ή φιλοξενίας, τα εκπαιδευτήρια, οι κλινικές ή θεραπευτήρια, τα κέντρα αισθητικής, τα γυμναστήρια, οι χώροι στάθμευσης, οι ιατροί και οι οδοντίατροι.

Άρθρο 5

Δελτίο Αποστολής

1. Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών:

α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας,

β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου, ή από αρνούμενο την έκδοσή του,

γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεών του,

δ) επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση, χωρίς στοιχείο διακίνησης, εμπορεύσιμων ή πάγιων αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών ή αγρότης του ειδικού καθεστώτος. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς, δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο αποστολής.

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

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με τις παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζονται οι υπόχρεοι σε έκδοση δελτίου αποστολής, καθώς και οι κατηγορίες των συναλλαγών που δημιουργούν την υποχρέωση έκδοσης αυτού.

4. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών, που η ποσότητά τους καθορίζεται από τον παραλήπτη, κατά την παραλαβή τους. Στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται οχήματα ιδιωτικής χρήσης για την διακίνηση κάθε είδους αγαθών, αντί της έκδοσης Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής δύναται να τηρείται θεωρημένο βιβλίο κινητής αποθήκης, ξεχωριστά σε κάθε όχημα, στο οποίο καταχωρούνται εντός δεκαπέντε (15) ημερών, τα δελτία αποστολής εφοδιασμού του οχήματος με αγαθά και τα εκδιδόμενα παραστατικά για την διάθεση αυτών, τα οποία φυλάσσονται επί του οχήματος μέχρι την ενημέρωση του βιβλίου αυτού.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον στην τελευταία περίπτωση πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων. Στο στοιχείο που εκδίδεται, κατά περίπτωση, αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή και εφόσον δεν τηρείται ο λογαριασμός 94 του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσής τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται δελτίο αποστολής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής.

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 4 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, ο χρόνος έκδοσης, το περιεχόμενο, η χρονική διάρκεια αυτού, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία (δελτίο αποστολής, τιμολόγιο-δελτίο αποστολής, απόδειξη λιανικής) που εκδίδονται από τον πωλητή κατά την παράδοση των αγαθών που διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης ανά όχημα, αντί της έκδοσης συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, όταν η μεταφορά γίνεται με οχήματα ιδιωτικής χρήσης. Επισημαίνεται ότι οι αποδείξεις λιανικής εκδίδονται σε περίπτωση λιανικής πώλησης αγαθών τα οποία

διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, εφόσον ο πωλητής υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 6. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ως παραλήπτης, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι».

β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.

γ) ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου, κατά την μεταφορά των αγαθών, φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

δ) ο τόπος από τον οποίον τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δε συμπίπτει με την διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.

ε) η ημερομηνία έκδοσης αυτού. Σε περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται για την διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό, αναγράφεται σε αυτό εκτός από την ημερομηνία και την ώρα διακίνησής τους μέχρι τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους.

στ) ο σκοπός της διακίνησης.

ζ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με την χρήση Η/Υ.

η) επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας, με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

θ) ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 5 ορίζεται το υποχρεωτικό περιεχόμενο του δελτίου αποστολής. Δεν απαιτείται η αναγραφή της τιμής μονάδας, στα δελτία αποστολής που αφορούν τις παραδόσεις ή διακινήσεις νωπών οπωρολαχανικών, από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, με σκοπό την αγορά ή την πώληση αυτών ή την πώληση για λογαριασμό του.

6. Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται, συνοδεύονται κατά την διακίνησή τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Όταν για την διακίνηση αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στην συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη την διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

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

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

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 6 ορίζεται το δελτίο αποστολής ως μοναδικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο αγαθών, αποκλειόμενης της έκδοσης συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα για την ίδια συναλλαγή. Επίσης καθορίζονται τα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να συνοδεύουν τα αγαθά, κατά την μεταφορά τους με φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης ή άλλα μεταφορικά μέσα, καθώς και επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου αποστολής.

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

Η επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς.

Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοσή τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν την χρονική διάρκεια αυτών.

Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παρ. 7 ορίζεται η υποχρέωση άμεσης επίδειξης του δελτίου αποστολής που συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά στο φορολογικό έλεγχο, καθώς και οι παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται η χρονική διάρκεια (επικαιρότητα) αυτού.

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

α) διακινήσεις ειδών που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών, υπό την έννοια ότι πρόκειται για ενσώματα είδη που δεν εμπεριέχονται σε αυτά δικαιώματα ή δεν έχουν εμπορευματική αξία για τον αποστολέα, τον παραλήπτη ή άλλον τρίτο και δεν προκύπτει από την διάθεση αυτών, αυτούσιων ή μη, έσοδο

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

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

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

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

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

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

Άρθρο 6

Τιμολόγηση Συναλλαγών

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

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

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., ο πωλητής μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή-πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο. Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

3. Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η

πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.

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

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με την σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παρ. 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παρ. 10 και 11 του άρθρου αυτού για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

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

Για τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παρ. 14 και 15 του άρθρου αυτού, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παραπάνω παρ. 2.

7. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση. Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα εκδίδεται εκκαθάριση κατά εντολέα, στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα, η συνολική αξία των πωλήσεων ή της αμοιβής κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσό του Φ.Π.Α., η προμήθεια που αναλογεί, ο Φ.Π.Α. της

προμήθειας, καθώς και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του εντολέα. Η εκκαθάριση με το ένα αντίτυπο της κατάστασης και τα δικαιολογητικά των δαπανών, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα και αναγράφονται αναλυτικά στην κατάσταση, αποστέλλονται στον εντολέα μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα. Η εκκαθάριση και η κατάσταση, ως προς τον εντολέα, υποκαθιστούν τα στοιχεία πώλησης αυτού. Η πιο πάνω κατάσταση μπορεί να μη συντάσσεται εάν τα στοιχεία της αναγράφονται στην εκκαθάριση.

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

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

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

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

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

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

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

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

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

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

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.

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

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

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρητημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο

εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

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

Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν. Ειδικά, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή.

16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

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

β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αερίοφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών

εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.

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

α) Τα πρόσωπα αυτά να είναι υποκείμενα στο φόρο στη χώρα εγκατάστασής τους. Ειδικά, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι εγκατεστημένα σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία συνδρομή ανάλογης εμβέλειας με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983 (Α' 167), του ν. 1914/1990 (Α' 178) και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003 (Επίσημη Εφημερίδα L 264/2003, σελ. 1-11) θα πρέπει να αποδεικνύεται η άσκηση δραστηριότητας από τα πρόσωπα αυτά στη χώρα εγκατάστασής τους από επίσημο έγγραφο της οικείας φορολογικής αρχής.

β) Να υπάρχει προηγούμενη συμφωνία, πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου, μεταξύ τους που αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο και από την οποία να προκύπτουν, μεταξύ άλλων, η ακριβής διεύθυνση της εγκατάστασης από την οποία θα εκδίδονται τα τιμολόγια, η ρητή αποδοχή της συγκεκριμένης διαδικασίας, που καθορίζεται με το άρθρο αυτό, οι όροι της τιμολόγησης, καθώς και οι διαδικασίες αποδοχής του κάθε τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. Ειδικά, στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίων από τον πελάτη ή τον τρίτο που είναι εγκατεστημένος σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται νομική πράξη για την αμοιβαία

συνδρομή με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του ν. 1402/1983, του ν. 1914/ 1990 και τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003 του Συμβουλίου της 7ης Οκτωβρίου 2003, η ανωτέρω συμφωνία απαιτείται να έχει καταρτισθεί εγγράφως, η οποία να έχει κατατεθεί πριν την έκδοση του πρώτου τιμολογίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών για λογαριασμό του οποίου ο πελάτης ή ο τρίτος εκδίδει τιμολόγια.

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

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

18. Ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Άρθρο 7

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

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

2. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:

α) Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ.

β) Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης.

Σε περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθού αναγράφεται χωριστά τουλάχιστον η αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, η αξία του αγαθού που επιστρέφεται και η τυχόν διαφορά και εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη.

Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Οι εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη καθώς και το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή, όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος.

Ο υπόχρεος τήρησης του λογαριασμού 94 του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 4, αναγράφει στην απόδειξη λιανικής ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πωλήθηκε ή επιστράφηκε ή αλλάχθηκε.

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

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

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

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

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 16 του άρθρου 6, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής των υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.

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

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

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

Άρθρο 8

Έγγραφα μεταφοράς και Στοιχεία Λοιπών Συναλλαγών

1. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 5, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

2. Το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, με βάση τα έγγραφα των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 5, εκδίδει για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα (4) αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο προορίζεται για το μεταφορικό γραφείο ή τον διαμεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σε αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. Όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, η φορτωτική εκδίδεται με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών και το αργότερο πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το πρώτο αντίτυπο αυτής συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα. Όταν η μεταφορά ενεργείται κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, η φορτωτική του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα εκδίδεται μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την ολοκλήρωση της μεταφοράς και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της προηγούμενης ημέρας. Στην περίπτωση αυτή το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής μπορεί να παραμένει στο μεταφορικό γραφείο ή στον διαμεταφορέα εφόσον φυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου αυτού και επιδεικνύεται όταν ζητηθεί από τον έλεγχο. Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο ή ο διαμεταφορέας, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των

μεταφερόμενων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

3. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,
- β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα,
- γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,
- δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,
- ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,
- στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,
- ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,
- η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

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

5. Ο μεταφορέας, αντί φορτωτικής, μπορεί να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων ή για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμπορικών ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα.

Στην απόδειξη αυτή, που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου και το ένα αντίτυπό της παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο, αναγράφονται:

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

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

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

8. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριας μεταφορές δύναται να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, εφόσον πριν από την

ανάθεση γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται ο αντιπρόσωπός του ή ο πράκτοράς του.

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

10. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός, και φορτωτής αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

11. Ο μεταφορέας, επί μεταφοράς αγαθών με ή χωρίς παροχή και άλλων υπηρεσιών, μπορεί να εκδίδει, αντί φορτωτικής, τιμολόγιο ή απόδειξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 και 7, εφόσον τηρείται το ημερολόγιο μεταφοράς, που προβλέπεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1077844/641/0015/ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (Β' 517). Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για τα μεταφορικά γραφεία ή τους διαμεταφορείς, χωρίς την προϋπόθεση της τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

Στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή της απόδειξης αναγράφονται, εκτός των άλλων, τα πλήρη στοιχεία του καταβάλλοντος τα κόμιστρα, τα μεταφερόμενα αγαθά, κατά γενική κατηγορία, το κόμιστρο ή την αμοιβή, τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς και τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

12. Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το ν. 2859/2000, εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

13.α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του παρόντος νόμου, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης. Διπλότυπη απόδειξη δαπάνης εκδίδεται επίσης και από τον εκμεταλλευτή επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης για την καταβολή στους οδηγούς αμοιβών οι οποίες δεν υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

β) Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται:

α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 6,

β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

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

δ) Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική

εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

Άρθρο 9

Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη δεδομένων

1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

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

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

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

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

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

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

υποχρεούται να αποθηκεύει στο εσωτερικό της χώρας, τα τιμολόγια που εκδίδει ή λαμβάνει.

ε) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών υποχρεούται στη διαφύλαξη των τιμολογίων με την αρχική τους μορφή με την οποία διαβιβάστηκαν ή τέθηκαν στη 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.

στ) Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών αποθηκεύει, με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (on-line) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή λαμβάνει, οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και, όταν ο Φ.Π.Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.

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

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

6. Επιτρέπεται στους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από άλλες διατάξεις, να διαφυλάττουν τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία σε μικροφίλμ ή σε ηλεκτρονική μορφή (οπτικοί δίσκοι CD-ROM τεχνολογίας WORM) με φωτογράφιση ή ψηφιοποίηση από τα αντίστοιχα στελέχη, μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του φόρου προστιθέμενης αξίας ή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, κατά περίπτωση, για όσο χρόνο ορίζεται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου

αυτού, εφόσον υπάρχει και σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης (αναπαραγωγής) των φορολογικών στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζεται από αυτή. Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της 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.

7. Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για τα αποθηκευμένα δεδομένα, που επέχουν θέση στελέχους των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων.

Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύνανται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους.

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

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν. Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α.. Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

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

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

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

- α) οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή πρόσωπα του άρθρου 1 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή 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 ασφαλιστρών και τις εκπτώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

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

λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

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

7. Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας. Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

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

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

Άρθρο 11

Εξουσίες της Φορολογικής Αρχής

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

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

β) να απαλλάσσει τον υπόχρεο, κατά την έναρξη εργασιών από την τήρηση απλογραφικών βιβλίων και από την έκδοση των αποδείξεων λιανικής, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο αυτή δεν θα υπερβεί το όριο των ακαθαρίστων εσόδων της παραγράφου 4 του άρθρου 3.

2. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε θεωρεί φορολογικά στοιχεία σε υπόχρεο ο οποίος:

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 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 ασφαλιστικά 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.

Άρθρο 12

Εξουσίες Υπουργού Οικονομικών

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.

Άρθρο 13

Θέση σε ισχύ

Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013.

Άρθρο 14

Μεταβατικές διατάξεις

1.Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.

2.Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.

3.Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 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.

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

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

3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1^ο) Εκδιδόμενα στοιχεία Κ.Φ.Α.Σ. για επισκευή αγαθών

Συνεργείο αυτοκινήτων με βιβλίο εισερχομένων αυτοκινήτων και δεύτερη δραστηριότητα επισκευή γεωργικών εργαλείων με βιβλίο επισκευής αγαθών έως τώρα. Με το νέο Κ.Φ.Α.Σ. θα εκδίδει δελτίο αποστολής όταν εισέρχεται ένα αυτοκίνητο στο συνεργείο ή όταν παραλαμβάνει ένα γεωργικό εργαλείο για επισκευή; Και στη συνέχεια όταν επισκευαστεί το αυτοκίνητο ή το γεωργικό εργαλείο τι παραστατικό θα εκδώσει; Θα είναι από ταμειακή μηχανή ή χειρόγραφο μπλοκάκι.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στον Κ.Φ.Α.Σ. όπως ισχύει από 1/1/2013 δεν προβλέπεται η τήρηση των πρόσθετων βιβλίων που προέβλεπε ο Κ.Β.Σ. Αντί αυτού προβλέπεται η τήρηση θεωρημένων καταστάσεων, για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών οι οποίες θα διασφαλίζουν την αυθεντικότητα των πληροφοριών που απαιτούνται.

Κατά συνέπεια, δεν απαιτείται πλέον η τήρηση πρόσθετου βιβλίου από συνεργεία αυτοκινήτων ή επισκευαστές αγαθών.

Επίσης με την έναρξη εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. παύει να ισχύει η υποχρέωση έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής και τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής. Αντί αυτού ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, υποχρεούται να εκδίδει δελτίο αποστολής για κάθε παραλαβή αγαθών από μη υπόχρεο, για φύλαξη, επεξεργασία, αποθήκευση κλπ. Επίσης Δ.Α. εκδίδεται και επί παραλαβής αγαθών από υπόχρεο ο οποίος δεν έχει εκδώσει Δ.Α. Σχετικά με το περιεχόμενο του Δ.Α. δεν υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές σε σχέση με τα όσα ίσχυαν στον Κ.Β.Σ. (αναγραφή στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, περιγραφή και ποσότητα των αγαθών κλπ.). Όσον αφορά τα εκδιδόμενα στοιχεία μετά την ολοκλήρωση της υπηρεσίας, οι υπόχρεοι όπως αυτός του ερωτήματος εκδίδουν πλέον αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, 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), όταν παρέχουν υπηρεσίες σε ιδιώτες. Αντίστοιχα για υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους υπόχρεους εκδίδουν θεωρημένο ή με χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. δελτίο αποστολής και (αθεώρητο) τιμολόγιο για την υπηρεσία που παρέχουν.

2^ο) Έκδοση στοιχείων διαφόρων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών

Από 01/01/2013 βάσει του Ν. 4093/2012, ποια υποχρέωση για έκδοση φορολογικών στοιχείων έχουν):

Α) Τα λογιστικά γραφεία με εισόδημα από (Δ) πηγή με προσωπικό; ΑΠΥ θεωρημένες για ιδιώτες ή με χρήση Φ.Τ.Μ.;

Β) Οι παιδικοί σταθμοί;

Γ) Ο.Ε. με χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών επαγγελματικών οχημάτων και μεταλλοτεχνία επαγγελματικών οχημάτων χωρίς λιανική πώληση ή παροχή. Χρειάζεται Φ.Τ.Μ. μηχανισμός ή μπορεί να συνεχίσει το θεωρημένο Τ.Δ.Α. και αθεώρητο Τ.Π.Υ.;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Απαντήσεις στα παραπάνω ερωτήματα, δόθηκαν πρόσφατα από τη διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1036/2013.

Α. Σύμφωνα με αυτές οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, όπως οι λογιστές, εκδίδουν πλέον Τ.Π.Υ. αθεώρητο για τις συναλλαγές τους με λοιπούς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών και απόδειξη λιανικής συναλλαγής για υπηρεσίες που παρέχουν σε ιδιώτες. Η απόδειξη λιανικής συναλλαγής, εφόσον ασκείται ελευθέριο επάγγελμα, μπορεί να εκδίδεται είτε από χειρόγραφο θεωρημένο στέλεχος, είτε μηχανογραφικά με χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. του Ν. 1809/1988, αναγράφοντας και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. Στο βαθμό που το εισόδημα που αποκτάται έχει χαρακτηριστεί ως Δ πηγής (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις) λόγω των χαρακτηριστικών ή της νομικής μορφής της επιχείρησης, ισχύει η έκδοση αθεώρητων Τ.Π.Υ. προς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, αλλά για τις συναλλαγές με ιδιώτες υπάρχει υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ. με χρήση Φ.Τ.Μ. ή μηχανογραφικά με χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Β. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. και τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1004/2013, αλλά και την ΠΟΛ.1036/2013, προκύπτει συνδυαστικά ότι οι υπόχρεοι τήρησης καταστάσεων ασφαλούς απεικόνισης συναλλαγών (πρώην πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5, του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.), εξακολουθούν να έχουν τη δυνατότητα έκδοσης αθεώρητων Α.Π.Υ. όπως προέβλεπε η ΠΟΛ.1083/2003. Υπόχρεοι ασφαλούς απεικόνισης συναλλαγών είναι μεταξύ άλλων και οι εκμεταλλευτές εκπαιδευτηρίου. Ωστόσο οι παιδικοί σταθμοί, βάσει

της κείμενης νομοθεσίας δεν θεωρούνται εκπαιδευτήρια. Έτσι στην ΠΟΛ.1004/2013 διευκρινίστηκε ότι οι παιδικοί σταθμοί δεν είναι υπόχρεοι τήρησης κατάστασης ασφαλούς απεικόνισης συναλλαγών. Κατόπιν τούτου δεν έχουν τη δυνατότητα έκδοσης αθεώρητων Α.Π.Υ και δεδομένου ότι η πηγή του εισοδήματος τους είναι η εμπορική επιχείρηση δεν έχουν και τη δυνατότητα έκδοσης θεωρημένων χειρόγραφων Α.Π.Υ . Θα πρέπει κατά συνέπεια να φροντίσουν να εκδίδουν απόδειξη λιανικών συναλλαγών με χρήση Φ.Τ.Μ. ή μέσω Η/Υ με χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Γ. Όσον αφορά τέλος την Ο.Ε. για την χονδρική πώληση των εμπορευμάτων της, αφού δεν πραγματοποιεί λιανικές συναλλαγές ή παροχή υπηρεσιών, εκδίδει Δ.Α. και τιμολόγιο πώλησης ή συνενωμένο Τ-ΔΑ. Τόσο το Δ.Α. όσο και το συνενωμένο Τ-ΔΑ. εξακολουθούν να εκδίδονται θεωρημένα εάν πρόκειται για χειρόγραφα ή με σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. εάν εκδίδονται μηχανογραφικά. Για τυχόν λιανική πώληση που θα πραγματοποιηθεί στο μέλλον θα υπάρχει υποχρέωση έκδοσης απόδειξης λιανικής συναλλαγής (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) με χρήση Φ.Τ.Μ. ή με σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. εάν εκδίδεται μηχανογραφικά.

3^ο) Φορολογικά στοιχεία μεσιτών ακινήτων

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. ο μεσίτης ακινήτων τι στοιχεία υποχρεούται να εκδίδει; Λόγω ότι το πρόσθετο βιβλίο του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. έχει καταργηθεί, μήπως πρέπει να έχει αθεώρητη εντολή πληρωμής και ταμειακή μηχανή για ιδιώτες και αθεώρητο τιμολόγιο για επαγγελματίες;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Μετά την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. από τον Κ.Φ.Α.Σ. (από 1/1/2013) καταργήθηκαν τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. Ο Κ.Φ.Α.Σ. προβλέπει για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών την υποχρέωση παροχής ασφαλών πληροφοριών συναλλαγών (παρ.23, άρθρου 4). Ωστόσο ο μεσίτης ακινήτων δεν περιλαμβάνεται στις κατηγορίες των υπόχρεων που τηρούν τις παραπάνω ασφαλείς πληροφορίες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο μεσίτης ακινήτων έχει τις ίδιες υποχρεώσεις με όλους τους υπολοίπους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών. Δηλαδή υποχρεούται να εκδίδει απόδειξη λιανικών συναλλαγών προς ιδιώτες, με χρήση ταμειακής μηχανής ή με χρήση Η/Υ και

μηχανισμού σήμανσης. Για υπηρεσίες που παρέχει προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

4^ο) Έκδοση στοιχείων από εταιρεία ανακύκλωσης με τον νέο Κ.Φ.Α.Σ.

Εταιρεία ανακύκλωσης μέχρι 31/12/12 τηρούσε βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών για τα αυτοκίνητα που παραλάμβανε για απόσυρση. Με τον Κ.Φ.Α.Σ. θα συνεχίσει τα τηρεί το βιβλίο;

Η ίδια εταιρεία παραλαμβάνει στην έδρα της αγαθά για ανακύκλωση όπως παλιοσίδερα, μπαταρίες, χαλκό κ.λπ. και εκδίδει αμέσως χειρόγραφο θεωρημένο δελτίο αποστολής - τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτες. Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. μπορεί να εκδώσει τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτη χειρόγραφο αθεώρητο, ή θα πρέπει να εκδίδει και δελτίο αποστολής;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Πριν την αντικατάσταση του Κ.Β.Σ. και την κατάργηση των άρθρων του από το νέο Κ.Φ.Α.Σ., οι επιτηδευματίες που ασχολούνται με την πώληση μεταχειρισμένων αγαθών ήταν υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο μεταχειρισμένων (άρθρο 10, παρ. 5ιε του προϊσχύοντος Κ.Β.Σ.). Από 1/1/2013, με την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., δεν υφίσταται πλέον η εν λόγω υποχρέωση. Λόγω της παύσης αυτής της υποχρέωσης, σταματά πλέον και η δυνατότητα έκδοσης αθεώρητων αποδείξεων λιανικής από τους συγκεκριμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών. Συνεπώς, από 29.3.2013, θα πρέπει οι αποδείξεις λιανικών πωλήσεων να εκδίδονται με τη χρήση Φ.Τ.Μ. ή φορολογικού μηχανισμού.

Σημειώνεται ότι η υποχρέωση τήρησης του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. α, της παρ. 8, του άρθρου 45 του Φ.Π.Α. (για τις αγορές και πωλήσεις μεταχειρισμένων), δεν θίγεται από την καθιέρωση του Κ.Φ.Α.Σ. και άρα εξακολουθεί να ισχύει για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α, της παρ. 1, του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ., δελτίο αποστολής μπορεί να μην εκδίδεται στις περιπτώσεις εκείνες όπου η παραλαβή των αγαθών γίνεται από ιδιώτη ο οποίος δεν υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίου, με την προϋπόθεση βεβαίως της έκδοσης τίτλου κτήσης των αγαθών αυτών (χωρίς να αποκλείεται

και η έκδοση, προαιρετικά, τιμολογίου αγοράς). Ως τίτλος κτήσης μπορεί να θεωρηθεί ένα συμφωνητικό, μία υπεύθυνη δήλωση ή ένα τιμολόγιο αγοράς όπου θα περιλαμβάνονται όλα τα στοιχεία των συμβαλλομένων και τα στοιχεία της συναλλαγής όπως αναλύονται στις παραγράφους 10 και 11, του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1004/2013. Διευκρινίζεται δε ότι δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση τιμολογίου αγοράς για αγορές 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. Επομένως, όταν η εταιρεία ανακύκλωσης αγοράζει οποιαδήποτε αγαθά - υλικά από ιδιώτες θα πρέπει να εκδίδει υποχρεωτικά μόνο τον τίτλο κτήσης. Εφόσον η έκδοση του στοιχείου αυτού γίνεται κατά το χρόνο της παραλαβής των εν λόγω υλικών, δεν απαιτείται η έκδοση δελτίου αποστολής. Σε κάθε περίπτωση, ο τίτλος κτήσης, καθώς και τιμολόγιο αγοράς εκδίδονται αθεώρητα.

5^ο) Συνεργείο αυτοκινήτων και έκδοση ΑΠΥ με τον Κ.Φ.Α.Σ.

Συνεργείο αυτοκινήτων που έως τώρα εξέδιδε ΑΠΥ αθεώρητες με βάση την ΠΟΛ1083/2003, είχε παράλληλα και Φ.Τ.Μ. για τις πωλήσεις ανταλλακτικών. Με τον Κ.Φ.Α.Σ. που πλέον καταργείται η τήρηση του πρόσθετου βιβλίου, οι ΑΠΥ θα εκδίδονται από την Φ.Τ.Μ., αλλά επειδή υπάρχει ανάγκη ανάλυσης της παρεχόμενης υπηρεσίας και αναγραφής λοιπών στοιχείων π.χ. αριθμός κυκλοφορίας οχήματος , μπορεί να επισυνάπτεται στην απόδειξη της ταμειακής αθεώρητη χειρόγραφη ΑΠΥ με την ανάλυση αυτή, ή πρέπει υποχρεωτικά να αγορασθεί μηχανισμός Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στην παράγραφο 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., αναφέρονται ρητά οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών (ήτοι: εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου, εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου, εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής, εκμεταλλευτής γυμναστηρίου, εκμεταλλευτής χώρων στάθμευσης και γιατροί – οδοντίατροι), οι οποίοι καθίστανται και υπόχρεοι παροχής ασφαλών πληροφοριών για το μεταβατικό διάστημα από 1.1.2013 - 31.12.2013. Οι παραπάνω υπόχρεοι παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του σχετικού φορολογικού στοιχείου. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με χειρόγραφη καταχώριση σε

θεωρημένα έντυπα είτε, επί μηχανογραφικής τήρησης, με καταχώριση σε θεωρημένα μηχανογραφικά έντυπα ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν. 1809/1988.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με δραστηριότητα «συνεργείο αυτοκινήτων κ.λπ.» δεν περιλαμβάνεται στους ως άνω, περιοριστικά αναφερόμενους υπόχρεους, για παροχή ασφαλών πληροφοριών. Συνεπώς, δεν καθίσταται υπόχρεος για την διαδικασία αυτή.

Σχετικά με αυτό το θέμα έχουν δοθεί διευκρινίσεις ως προς 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 παραγράφου 5 του άρθρου 10 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ.

Έτσι λοιπόν, η κατηγορία αυτή, των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, μεταξύ των οποίων ευρίσκεται και ο εκμεταλλευτής συνεργείου επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων και σκαφών θαλάσσης, εκδίδει 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 του τελευταίου άρθρου 14, του Κ.Φ.Α.Σ. (παρ.5).

Ωστόσο, διαφορετικό είναι το θέμα της οργάνωσης της επιχείρησης, στο πλαίσιο εξασφάλισης πληροφοριών για δική της χρήση, ώστε να είναι ευχερής η επικοινωνία με τους πελάτες της.

6^ο) Καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης αποσυναρμολογούμενων αγαθών

Εταιρεία εμπορίας ηλεκτρικών συσκευών επιστρέφει στην μητρική της συσκευές για επισκευή (έχουν επιστραφεί από τους πελάτες ως ακατάλληλες). Αυτές θα γυρίσουν επισκευασμένες πάλι στην εταιρεία, όχι όμως για πώληση αλλά αποθήκευση και χρήση ως

αποθέματος (swap stock) σε πελάτες για αντικατάσταση συσκευών με βλάβη ή για ανταλλακτικά σε επισκευές που θα κάνει ο πελάτης. Ερώτηση: Όταν επιστρέφουν από την μητρική επισκευασμένα πρέπει να περνάνε από το βιβλίο αποθήκης; Σημειωτέον ότι για την εταιρεία δεν είναι εμπόρευμα αφού δεν το πουλάει αλλά το χρησιμοποιεί ως στοκ για επισκευές.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Όπως προκύπτει από τα δεδομένα του ερωτήματος, η εταιρεία παραλαμβάνει έτοιμα προϊόντα από την μητρική εταιρεία και εν συνεχεία τα αποσυναρμολογεί με σκοπό να χρησιμοποιήσει τα επιμέρους υλικά κατασκευής τους, ως ανταλλακτικά σε μελλοντικές επισκευές. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ., στο βιβλίο αποθήκης καταχωρίζεται κατ' είδος και ποσότητα κάθε ποσοτική διακίνηση αγαθών, εντός ή εκτός της επιχείρησης. Αν η εν λόγω διακίνηση αφορά πώληση ή αγορά τότε θα πρέπει να καταχωρίζεται και η αξία των διακινούμενων ειδών. Συνεπώς, με την εισαγωγή των ετοιμών ηλεκτρικών συσκευών στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης από την μητρική εταιρεία, θα πρέπει να γίνει σχετική καταχώριση κατά ποσότητα και κατ' είδος στο βιβλίο αποθήκης. Η αρχική αυτή καταχώριση (εισαγωγή) θα αφορά έτοιμα αγαθά, εφόσον ως τέτοια παραλαμβάνονται από την εταιρεία και όχι ανταλλακτικά ή πρώτες ύλες.

Εν συνεχεία, σε περίπτωση που ξεκινήσει η αποσυναρμολόγηση των ειδών αυτών θα πρέπει να πραγματοποιηθεί και δεύτερη καταχώριση (εξαγωγή) στο βιβλίο αποθήκης, βάσει του εκδοθέντος δελτίου εσωτερικής διακίνησης. Είναι προφανές, ότι στο εν λόγω δελτίο θα αναγράφονται τα στοιχεία των ετοιμών ειδών του αποθέματος και ως χώρος προορισμού θα αναφέρεται ο χώρος πραγματοποίησης των επισκευών (όπου ενδεχομένως γίνεται και η αποσυναρμολόγηση) ή ο χώρος αποθήκευσης των ειδών των πρώτων υλών, τα οποία θα προκύψουν από την συγκεκριμένη διαδικασία. Με την ολοκλήρωση της αποσυναρμολόγησης θα πρέπει να εκδοθεί νέο ΔΕΔ για την εισαγωγή των πρώτων υλών και ανταλλακτικών στις σχετικές μερίδες του βιβλίου αποθήκης.

Θεωρούμε, λοιπόν, ότι στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να ακολουθηθεί η αντίστροφη διαδικασία από εκείνη που συνήθως ακολουθείται κατά την εισαγωγή πρώτων υλών και την παραγωγή έτοιμων προϊόντων.

Διευκρινίζεται δε ότι οι ποσότητες των πρώτων υλών και ανταλλακτικών που θα προκύψουν από την αποσυναρμολόγηση κάθε έτοιμου είδους θα πρέπει να επαληθεύονται και από τα δεδομένα του τηρούμενου βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών της επιχείρησης. Αξίζει δε, τέλος, να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν 4093/2012) καταργείται από 1.1.2013 (άρθρο 13 του Κ.Φ.Α.Σ.), το βιβλίο αποθήκης, κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, ενώ καθίσταται υποχρεωτική η τήρηση του λογαριασμού 94 της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. για τις επιχειρήσεις που τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό.

7^ο) Έκδοση παραστατικών αγρότη ειδικού καθεστώτος

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος με έγκριση εκδίδει Τ.Δ.Α. για τις πωλήσεις του. Παράγει γάλα για το οποίο βάσει της 4307/123/ΠΟΛ 180/23.6.1977 έχει ρυθμιστεί διαφορετικά ο χρόνος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων. Την προηγούμενη περίοδο εκδόθηκε Τ.Δ.Α. από τον αγρότη με αναφορά στα δελτία αποστολής του τυροκόμου. Τώρα ο τυροκόμος αρνείται να συλλέξει το γάλα με παραστατικά του και ζητά από τον αγρότη την έκδοση δικού του στοιχείου ο αγρότης αυτός δεν υποχρεούται στην έκδοση ΔΑ για το γάλα και δεν γνωρίζει την τιμή του γάλακτος η οποία καθορίζεται στο τέλος της τυροκομικής περιόδου. Τι πρέπει να εκδίδει ο αγρότης; Ισχύει το ειδικό καθεστώς;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 3, του Κ.Φ.Α.Σ., οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος των άρθρων 41 και 42 του Φ.Π.Α., εξακολουθούν να απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από τον εν λόγω νόμο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3, του άρθρου 5 του Κ.Φ.Α.Σ., δελτίο αποστολής εκδίδεται και από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό

μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον, όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται.

Επιπρόσθετα, με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 6, του άρθρου 6 (τιμολόγηση συναλλαγών) στην ουσία καταργείται από 1.1.2013, η έκδοση Τ.Δ.Α. και αντικαθίσταται από την έκδοση αθεώρητου τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων από τις επιχειρήσεις που αγοράζουν αγροτικά προϊόντα απευθείας από τους παραγωγούς.

Ειδικότερα για την περίπτωση αγοράς αγροτικών προϊόντων από τυροκόμο – αγρότη του ειδικού καθεστώτος, εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην Εγκ. Κ.Β.Σ. υπ. αριθμ. 3/1992, παρ. 12.9. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, οι τυροκομικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εκδίδουν ένα συγκεντρωτικό τιμολόγιο αγοράς με ημερομηνία τις 31/12, για τις αγορές που πραγματοποίησαν εντός του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι το τέλος του Ιανουαρίου του επόμενου έτους.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, θα πρέπει ο τυροκόμος να προβεί σε έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου αγοράς, σύμφωνα με την τιμή γάλακτος που έχει καθοριστεί στο τέλος της περιόδου. Για κάθε παραλαβή γάλακτος, η τυροκομική επιχείρηση δεν υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίου. Ωστόσο για κάθε παραλαβή, θα πρέπει να εκδίδει δελτίο αποστολής κατά τα προβλεπόμενα στην περ. δ, της παρ. 1, του άρθρου 5, εφόσον ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος δεν καθίσταται υπόχρεος.

8^ο) Πώληση κάτω από το κόστος

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

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ο καταργηθείς Κ.Β.Σ. στο άρθρο 28, όριζε ότι, τα αποθέματα, (εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα), αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία

η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

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

Με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., η αποτίμηση των αποθεμάτων δεν θα μπορούσε να διενεργείται με άλλον τρόπο, εκτός από τα οριζόμενα στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Έτσι λοιπόν, στην παρ. 10 του άρθρου 4, αναφέρεται ότι για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Συνεπώς, για την αποτίμηση των αποθεμάτων κατά την απογραφή, ισχύουν αυτά που εφαρμόζονταν και κατά τον Κ.Β.Σ.

Σε ότι αφορά το τελευταίο ερώτημα, θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι το κόστος κτήσης ενός εμπορεύματος, εξαρτάται από την τιμολογιακή του τιμή και σε κάθε περίπτωση, από την μέση τιμή αγοράς, αναλόγως προς την εφαρμοζόμενη μέθοδο αποτίμησης. Αν δηλαδή

υποθέσουμε ότι κατά την διάρκεια ενός μήνα πραγματοποιηθούν τρεις αγορές του είδους «Α», ως εξής:

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

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

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

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

9^ο) Ασθενείς καλυπτόμενοι από ασφαλιστική εταιρεία

Εποχική επιχείρηση - ιδιωτικό ιατρείο απευθύνεται σε αλλοδαπούς τουρίστες. Η εταιρεία κατατάσσει τους πελάτες της σε τρεις κατηγορίες: 1) Σε αυτούς που πληρώνουν μετρητοίς, 2) Σε αυτούς που πληρώνουν μια συμμετοχή και το υπόλοιπο καλύπτεται από την Ασφαλιστική στην αλλοδαπή και 3) Σε αυτούς που ολόκληρο το ποσό της παροχής το καλύπτει η ασφαλιστική. Ερώτημα: στην τρίτη περίπτωση τι εκδίδει η εταιρεία με το πέρας της παροχής,

εφόσον η απόδειξη εκδίδεται μετά από συνεννόηση με την ασφαλιστική με το ποσό που καλύπτει αυτή και αν είναι καλυμμένη σε πιθανό έλεγχο χωρίς να έχει εκδώσει ΑΠΥ.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., χωρίς ως προς αυτό να υπάρχει ουσιώδης διαφοροποίηση σε σχέση με τα όσα προέβλεπε ο καταργηθείς Κ.Β.Σ., οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών εκδίδουν Τ.Π.Υ. (αθεώρητο από 1/1/2013) για υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους υπόχρεους συναλλαγών και αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για υπηρεσίες που παρέχουν σε ιδιώτες. Εφόσον η παροχή ιατρικής υπηρεσίας προς ιδιώτη καλύπτεται από την ασφαλιστική του εταιρεία, συμβαλλόμενος όσον αφορά την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, καθίσταται αυτή η εταιρεία. Δηλαδή το ιατρείο θα εκδώσει Τ.Π.Υ. προς την ασφαλιστική αυτή επιχείρηση κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.

Όσον αφορά την κατάσταση ασφαλών πληροφοριών (πρώην βιβλίο επίσκεψης ασθενών) κατά αναλογία παλαιότερων θέσεων της Διοίκησης, θα πρέπει να αναγράφονται άμεσα τόσο τα στοιχεία του ασθενούς, όσο και τα στοιχεία της εταιρείας στο όνομα της οποίας θα εκδοθεί και το Τ.Π.Υ.

10^ο) Τήρηση βιβλίων από αθλητικό σωματείο

Αθλητικός ποδοσφαιρικός σύλλογος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που συμμετέχει σε τοπικό πρωτάθλημα έχει μισθώσει έναν χώρο για γραφείο και αθλητικές εγκαταστάσεις (γήπεδα), τις οποίες παραχωρεί προς χρήση σε αθλητές μέλη του συλλόγου (όχι τους παίκτες στο τοπικό πρωτάθλημα), έναντι συνδρομής ανά συμμετοχή. Πρέπει να υπάρξει απόφαση ΔΣ για τον τρόπο είσπραξης της συνδρομής ώστε να μην θεωρηθεί επιτηδευματίας; Αν γίνεται χρήση από αθλητές μη μέλη ή παρέχονται υπηρεσίες εκμάθησης του αθλήματος υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων Κ.Φ.Α.Σ. ή απαλλάσσεται ώστε να εξακολουθεί να έχει μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. η ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έχει καταρχήν υποχρέωση λήψης, έκδοσης, υποβολής και διαφύλαξης των

στοιχείων που ορίζονται σε αυτόν. Απαλλάσσεται δηλαδή καταρχήν από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Ωστόσο όταν ενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος, θεωρείται υπόχρη απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχει τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10 του ίδιου νόμου.

Κατά πάγια θέση της Διοίκησης οι συνδρομές των μελών μη κερδοσκοπικού σωματείου, αποτελούν εισφορές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα και δεν θεωρούνται εισόδημα του σωματείου. Επίσης και όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, απαλλάσσεται από τη φορολογία το καθαρό εισόδημα των ημεδαπών νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή με εξαίρεση μόνο τα έσοδα από την εκμίσθωση ακινήτων, καθώς και από κινητές αξίες. Έτσι, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους λοιπά έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

Όσον αφορά όμως τον Φ.Π.Α. σύμφωνα με ερμηνείες της Διοίκησης οι απαλλακτικές διατάξεις της περ. ιδ, της παρ.1 του άρθρου 22 του Κ.Ν.2859/2000 καταλαμβάνουν περιπτώσεις όπως:

- 1) Οι συνδρομές των μελών.
- 2) Τα αγαθά που παραδίδουν για πρόσκαιρη χρήση σε αθλητές - μέλη τους, για την άθλησή τους, όπως π.χ. μπάλες, ρακέτες τένις κ.λπ.
- 3) Οι υπηρεσίες που παρέχουν σε αθλητές - μέλη τους όπως π.χ. η χρήση προπονητηρίων, λοιπών εγκαταστάσεων, παροχή οδηγιών από προπονητές κ.λπ.
- 4) Η παροχή υπηρεσιών και παράδοση αγαθών με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση, μέσω της πραγματοποίησης εκδηλώσεων, συνεστιάσεων κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή εξετάζονται τα πραγματικά περιστατικά από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., δηλαδή ο επιδιωκόμενος σκοπός και η νομότυπη σύσταση του σωματείου. Σύμφωνα πάντως με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ.1071/8.3.1995 οι εκδηλώσεις αυτές δεν πρέπει να ξεπερνούν τις δύο ανά έτος.

Οι υπόλοιπες δραστηριότητες των Α.Σ. υπάγονται σε Φ.Π.Α., ο οποίος κατά κανόνα είναι 23%, με εξαίρεση τα εισιτήρια των αθλητικών εκδηλώσεων του σωματείου που υπάγονται στο χαμηλό συντελεστή του 13%.

Βλέπουμε λοιπόν ότι το δικαίωμα χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων από τρίτους, ή η παροχή υπηρεσιών εκμάθησης σε τρίτους κλπ. αποτελούν δραστηριότητες υπαγόμενες στον Φ.Π.Α. Έτσι για αυτές τις δραστηριότητες το σωματείο υποχρεούται να τηρεί και να ενημερώνει απλογραφικό βιβλίο του Κ.Φ.Α.Σ.

Η τήρηση βιβλίων δεν καταργεί τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του σωματείου. Ο μη κερδοσκοπικός σκοπός εξακολουθεί να ισχύει. Η τυχόν απώλεια του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οποιουδήποτε οργανισμού είναι θέμα πραγματικό και ως τέτοιο κρίνεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αλλά δεν συνδέεται με την υποχρέωση ή μη της τήρησης βιβλίων.

11^ο) Αναγραφή λόγου απαλλαγής Φ.Π.Α. στα στοιχεία του Κ.Φ.Α.Σ.

Γιατρός εκδίδει τιμολόγιο σε κλινική ή στο Δημόσιο για παροχή υπηρεσιών του. Ο γιατρός ο οποίος απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. πρέπει πάνω στο τιμολόγιο να αναγράφει κάτι ξεχωριστό; Αν τελικά πρέπει να αναγράφεται και μέχρι σήμερα δεν αναγραφόταν στο τιμολόγιο είναι παράβαση;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με παλαιότερες διοικητικές αποφάσεις και λύσεις προβλεπόταν γενικά η υποχρέωση στην περίπτωση απαλλαγής Φ.Π.Α. να αναγράφεται η σχετική διάταξη του κώδικα Φ.Π.Α. η οποία προέβλεπε την απαλλαγή. Από 1/1/2013 υπάρχει σχετική πρόβλεψη στον Κ.Φ.Α.Σ. Συγκεκριμένα στην παρ.9 περ. α, του άρθρου 6 προβλέπεται όπως: «όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., (σ.σ. να αναγράφεται) 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».

Κατά συνέπεια θα πρέπει ο γιατρός να αναγράφει την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ Φ.Π.Α., ΑΡΘΡΟ 22, ΠΑΡ.1-Δ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ Φ.Π.Α.».

Η μη αναγραφή των παραπάνω στο Τ.Π.Υ. ή την Α.Π.Υ συνιστά παράβαση του Κ.Φ.Α.Σ. Ωστόσο δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν «διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Κατά συνέπεια, θα πρέπει από εδώ και στο εξής, στα εκδιδόμενα στοιχεία να αναγράφεται η παραπάνω ένδειξη, ενώ για τα στοιχεία που έχουν ήδη εκδοθεί χωρίς αυτή την αναγραφή, δεν συντρέχει περίπτωση επιβολής κυρώσεων ή προστίμου.

12^ο) Τριετής υποχρέωση απογραφής σε Β' κατηγορίας βιβλία

Επιχείρηση με Β' κατηγορίας βιβλία διενεργεί συνεχώς απογραφή έως και 31/12/2011, παρόλο που ποτέ δεν ξεπέρασε το όριο των ακαθαρίστων εσόδων των 150.000 ευρώ. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1024/15.2.2007 θεωρείται το έτος 2007 1η προαιρετική σύνταξη απογραφής και επομένως οι διενεργούμενες απογραφές των ετών 2008-2009-2010 είναι υποχρεωτικές; Το έτος 2011 θεωρείται η 2η προαιρετική σύνταξη απογραφής και επομένως οι διενεργούμενες απογραφές των ετών 2012-2013 και 2014 θα είναι υποχρεωτικές; Πότε παύει η υποχρέωση;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι επιτηδευματίες (τόρα: υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) που τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (τόρα: απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.), υποχρεούνταν κατ αρχήν στη σύνταξη απογραφής των εμπορεύσιμων περιουσιακών τους στοιχείων βάσει των προηγούμενων διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ., εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους από την πώληση αγαθών υπερέβαιναν το 10% του γενικού ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (το οποίο ανερχόταν στο ποσό των 1.500.000 ευρώ), ήτοι τις 150.000

ευρώ. Με τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Α.Σ., εξακολουθεί να ισχύει η υποχρέωση αυτή ως προς την τήρηση του Βιβλίου Απογραφών ή των καταστάσεων απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα από τη πώληση αγαθών ξεπέρασαν ομοίως, το όριο του ποσού 150.000 ευρώ. Ωστόσο και σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου αυτού των ακαθάριστων εσόδων, είχε προβλεφθεί η απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ορισμένων επιτηδευματιών οι οποίοι τηρούσαν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και είχαν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων) μία από τις δραστηριότητες που κατονομάζονταν στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1134/2004 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1152/2007. Τώρα λοιπόν, διευκρινίζεται από την Διοίκηση, 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.

Επί πλέον, στο εξής τα δεδομένα των πιο πάνω βιβλίων τηρούνται σε αθεώρητα έντυπα, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής τους, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και όταν τηρούνται μηχανογραφικά είναι δυνατόν απλώς να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα και δίνονται άμεσα στον έλεγχο όταν ζητηθούν.

Με την διάταξη του Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, ο νομοθέτης επεδίωξε να προσδιορίσει τον τρόπο υπολογισμού του κόστους των πωληθέντων, το οποίο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, που εμπίπτουν σε κάποια από τις κατηγορίες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης απογραφής. Κατ' αυτή την έννοια ο νομοθέτης έκανε δεκτό ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου να λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό επίσης 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Παράλληλα, έδωσε την δυνατότητα στις επιχειρήσεις που επιθυμούν, για διάφορους λόγους, να προσδιορίζουν λογιστικά το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων τους, μέσω της προαιρετικής σύνταξης απογραφής και της τήρησης βιβλίου απογραφών, με τον περιορισμό ότι η σύνταξη των απογραφών θα συνεχισθεί για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Η διάταξη αυτή εξακολουθεί να ισχύει, ενώ η ποσοτική καταχώριση 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 σχετικές

τις διατάξεις, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Σύμφωνα δε με τις ίδιες διατάξεις, η αξία των αποθεμάτων αυτών καταχωρίζεται στο βιβλίο απογραφών μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (παρ. 20, άρθρου 4 Κ.Φ.Α.Σ.).

Σημειώνεται ότι η απόφαση για την σύνταξη της προαιρετικής απογραφής (όταν δεν υπάρχει η σχετική υποχρέωση από τον νόμο), επισημοποιείται με την καταχώρισή της, κατά ποσότητα και αξία, στο βιβλίο απογραφών και με την εν συνεχεία μεταφορά της στα φορολογικά έντυπα (Ε3), οπότε συνεπάγεται και η δέσμευση του υπόχρεου επιτηδευματία για την διενέργεια φυσικής απογραφής για τις επόμενες τρεις διαχειριστικές χρήσεις.

Ως προς το τελευταίο σκέλος του ερωτήματος, υπογραμμίζεται ότι σύμφωνα με την γραμματική ερμηνεία της σχετικής διάταξης, αν μετά την λήξη της τριετίας, η επιχείρηση επαναλάβει την διενέργεια και καταχώριση απογραφής εμπορευσίμων στα βιβλία της (παρόλο που δεν είχε τέτοια υποχρέωση), αναβαπτίζει την υποχρέωσή της και πρέπει να τηρήσει την διαδικασία αυτή για την επόμενη τριετία, κατά τα γνωστά. Συνεπώς, έγινε προαιρετικά απογραφή λήξης 31/12/2007, άρα θα πρέπει να γίνουν απογραφές (υποχρεωτικά) και 31/12/2008 – 31/12/2008 – 31/12/2009. Την 1/1/2010 λαμβάνεται ως απογραφή έναρξης αυτή της λήξης (δηλαδή της 31/12/2009). Αν την 31/12/2010 διενεργηθεί προαιρετικά πάλι απογραφή, τότε θα πρέπει να συνεχισθεί η διενέργεια (υποχρεωτικών) απογραφών και για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 (31/12/2011 – 31/12/2012 – 31/12/2013).

Συνεπώς, έγινε προαιρετικά απογραφή λήξης 31/12/2007, άρα θα πρέπει να γίνουν απογραφές (υποχρεωτικά) και 31/12/2008 – 31/12/2009 – 31/12/2010. Την 1/1/2011 λαμβάνεται ως απογραφή έναρξης αυτή της λήξης (δηλαδή της 31/12/2010). Αν την 31/12/2011 διενεργηθεί προαιρετικά πάλι απογραφή, τότε θα πρέπει να συνεχισθεί η διενέργεια (υποχρεωτικών) απογραφών και για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 (31/12/2012 – 31/12/2013 – 31/12/2014).

13⁰) Dealers κατ' οίκον επίδειξης – φορολογικά στοιχεία

Α.Ε. ασχολείται με πωλήσεις του κυκλώματος της “κατ οίκον επίδειξης” απασχολεί εκατοντάδες περιστασιακά απασχολούμενους ιδιώτες τους οποίους αμείβει με ΑΕΔ (ΠΟΛ1190/2010) .Οι ιδιώτες είναι στην πλειονότητα τους μισθωτοί σε κάποια εταιρεία και

συμπληρώνουν το εισόδημα τους, το οποίο εισόδημα των ΑΕΔ είναι κάτω των 10000 ετησίως. Η ΠΟΛ θεωρεί περιστασιακά απασχολούμενους όσους έχουν έως 10000 ευρώ εισόδημα από περιστασιακή απασχόληση. Μετά την εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Α.Σ. ισχύει το όριο των 10000 ευρώ ή αυτοί όταν θα παίρνουν τα 5000 ευρώ θα είναι υπόχρεοι σε έναρξη κλπ ;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ. «δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 5.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά». Παρόλο που επί της ουσίας η εν λόγω διάταξη δεν διαφέρει από την αντίστοιχη του παλιού Κ.Β.Σ., στις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 ορίζεται ότι : «1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές». Κατά συνέπεια τα ειδικά για την περίπτωση που αναφέρετε όρια κλπ. τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1190/2010 παύουν να ισχύουν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ., την 1/1/2013. Προκειμένου να εξακολουθήσουν να είναι σε ισχύ οι ειδικές ρυθμίσεις της ΠΟΛ.1190/2010 είναι απαραίτητη η έκδοση νέας εγκυκλίου – Υ.Α. που τουλάχιστον θα ανακοινώνει την επαναφορά σε ισχύ της παραπάνω ΠΟΛ. Συνεπώς, ισχύει το όριο των 5.000 ευρώ.

14^ο) Εμφάνιση έκπτωσης σε τιμολόγιο

Αγοράζουμε εμπορεύματα 1000 τεμ. + 50 δωρεάν από τον προμηθευτή μας και θέλουμε βάσει της σύμβασης με τον πελάτη, να τα πουλήσουμε:

Στην περίπτωση (α) 1.000 τεμ. + 50 τεμ. Δωρεάν και

Στην περίπτωση (β) 1.000 τεμ. + 50 τεμ. Με αξία 0,01.

Πώς θα πρέπει να εμφανιστεί η έκπτωση αυτή στο τιμολόγιο, βάσει του Κ.Φ.Α.Σ. & του κώδικα Φ.Π.Α.;

Με έκπτωση 100% στην τιμή;
Απλά τιμολόγηση με μηδενική αξία ή 0,01;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. δεν επέρχονται αλλαγές στην έκδοση του τιμολογίου, σε σχέση με την έκδοσή του βάσει του καταργηθέντος Κ.Β.Σ.. Συνεπώς, ισχύουν οι θέσεις της Διοίκησης όπως παλαιότερα είχαν διατυπωθεί. Σύμφωνα με αυτές όταν χορηγούνται εκπτώσεις σε είδος, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται ως εξής:

Στην κατ' είδος ποσότητα των πωλουμένων αγαθών θα πρέπει να περιλαμβάνεται και η ποσότητα των αγαθών που παραδίδεται υπό την μορφή της έκπτωσης. Δηλαδή, αναγράφεται αρχικά η συνολική (κατ είδος) παραδιδόμενη ποσότητα και ακριβώς κάτωθεν αυτής, η ποσότητα (τεμάχια κ.λπ.) του είδους που προσφέρεται ως έκπτωση. Η ποσότητα αυτή πρέπει να είναι εκπεφρασμένη σε αξία. Η αξία αυτή αφαιρείται από την συνολική αξία των περιλαμβανομένων στο τιμολόγιο αγαθών.

Όταν για λόγους καθαρά εμπορικούς ή ανταγωνισμού, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών επιχειρηματίες, θέλουν να σημειώνουν επί του τιμολογίου τα είδη αλλά και τις ποσότητες αυτών, οι οποίες αντιπροσωπεύουν την τελική αξία που χορηγούν ως έκπτωση, μπορούν να το κάνουν, όχι όμως αφαιρετικά από την συνολική ποσότητα των πωληθέντων και με την μορφή έκπτωσης χορηγουμένων ειδών. Συνεπώς, το τιμολόγιο θα εκδοθεί ως εξής:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ

1.000 τεμάχια είδους Α προς 10 ευρώ	= 10.000,00 ευρώ
(μείον) έκπτωση 50 τεμάχια χ 10 ευρώ	= 500,00 ευρώ
(ίσον) αξία αγαθών.....	9.500,00 ευρώ
(πλέον) Φ.Π.Α. 23%.....	2.185,00 ευρώ
Σύνολο.....	11.685,00 ευρώ

Έτσι θα υπολογισθεί ο σωστός τρόπος, του κατά μονάδα αγοραζόμενου αγαθού, από τον πελάτη της επιχείρησης, ήτοι:

$$9.500,00 / 1.000 \text{ τεμάχια} = 95,00 \text{ ευρώ, ανά τεμάχιο}$$

Αυτό είναι το αληθινό κόστος αγοράς.

15^ο) Συμβάσεις – Συμφωνητικά

Είναι απαραίτητη η σύμβαση-συμφωνητικό, για παροχή υπηρεσιών λογιστικών-φοροτεχνικών με τους πελάτες μας από τη στιγμή που εκδίδουμε Τ.Π.Υ. σε μηνιαία βάση για την αμοιβή μας;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Αρχικά πρέπει να επισημάνουμε ότι η σύνταξη και υπογραφή ενός συμφωνητικού μεταξύ δύο συμβαλλομένων, παρέχει την εξασφάλιση της τήρησης των όρων καλής εκτέλεσης των εργασιών για την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών, αφενός, και αφετέρου την διασφάλιση της εκπλήρωσης της καταβολής της συμφωνηθείσας αμοιβής). Περαιτέρω, «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα». Βάσει της διάταξης αυτής, εκδόθηκε απόφαση με την οποία καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής των συμφωνητικών. Ορίζεται λοιπόν ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ των επιτηδευματιών (υπόχρεων συναλλαγών), καταχωρίζονται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο αντισυμβαλλόμενο για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου κάθε έτους. Στην κατάσταση αυτή περιλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. Στην ως άνω υποβαλλόμενη κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία κάθε συμφωνητικού, ενώ πρέπει να κατατίθεται στη Δ.Ο.Υ. και των δύο συμβαλλομένων (ο κάθε συμβαλλόμενος καταθέτει την κατάσταση στη δική του αρμόδια Δ.Ο.Υ.).

Συμπληρωματικά αναφέρουμε ότι στο πρώτο εδάφιο της παρ. 11, του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., η σχετική διάταξη: «επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση», καταργήθηκε με την Π.Ν.Π. της 19/11/2012 (άρθρο 4), η οποία κυρώθηκε στη συνέχεια με νόμο και συνεπώς ανεξαρτήτως της ύπαρξης ή μη σύμβασης μεταξύ των συμβαλλομένων, θα πρέπει στο τιμολόγιο που εκδίδεται για παροχή υπηρεσιών, να αναγράφεται επαυτού αναλυτική περιγραφή αυτών των υπηρεσιών.

Κατά την άποψή μας, ένα θέμα είναι η κατάρτιση σύμβασης για την διασφάλιση των συνθηκών διεκπεραίωσης των παρεχομένων υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αμοιβής και ένα άλλο θέμα είναι η έκδοση των τιμολογίων, στα οποία πρέπει να αναγράφεται η πλήρης περιγραφή των συμφωνηθέντων στη σύμβαση και των πραγματοποιηθεισών υπηρεσιών. Επομένως, άλλον ρόλο παίζει η σύμβαση (διασφάλιση κ.λπ.), που όμως, για να είναι ισχυρή πρέπει να κατατεθεί μέσω της κατάστασης του Ν. 1882/90, στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και άλλο θέμα είναι οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Φ.Α.Σ., ως προς την αναγραφή της πλήρους περιγραφής της παρεχόμενης υπηρεσίας στο εκδιδόμενο παραστατικό.

16^ο) Πιστωτικά εκπτώσεων

Όταν μία επιχείρηση εκδίδει πιστωτικά εκπτώσεων τζίρου για τη χρήση 2012 μέσα στο 2013 επειδή για διάφορους λόγους «αργεί» να γίνει η εκκαθάριση με τον πελάτη (π.χ. με μεγάλα σούπερ μάρκετ τα οποία εκδίδουν προς την επιχείρηση Τ.Π.Υ. για διάφορες παροχές) υπάρχει φορολογικό θέμα με αυτόν τον χειρισμό (π.χ. λόγω μη τήρησης της αυτοτέλειας της χρήσης); Αν ναι, υπάρχει κάποιος τρόπος αντιμετώπισης (π.χ. προβλέψεις);

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι εκπτώσεις που χορηγεί μία επιχείρηση προς τους πελάτες της, εξ αιτίας της επίτευξης στόχου πωλήσεων, δηλαδή πραγματοποίησης αγορών από αυτούς σε αξία που υπερβαίνει κάποια ελάχιστα συμφωνηθέντα, κατά βάση, όρια, συνιστούν στοιχείο μειωτικό των ακαθαρίστων εσόδων της συγκεκριμένης χρήσης. Κατά την έννοια αυτή, οι ως άνω εκπτώσεις αφορούν την χρήση στην οποία σχηματίστηκε ο κύκλος εργασιών και πρέπει να παρέχονται με την έκδοση παραστατικών, εντός αυτής. Συνεπώς, το πιστωτικό τιμολόγιο για την παροχή εκπτώσεων λόγω τζίρου, αφορά αποκλειστικά την χρήση που «κλείνει» και πρέπει να εκδίδεται σε ημερομηνία αυτής. Η Διοίκηση, αναγνωρίζοντας την πρακτική δυσκολία, του να εκδοθεί ένα τέτοιο παραστατικό σε χρόνο, κατά τον οποίο ταυτόχρονα θα πρέπει να γίνουν ενδεχόμενες εκκαθαρίσεις και λοιποί υπολογισμοί από τις δύο πλευρές των συμβαλλομένων, όρισε μια μικρή χρονική υστέρηση στην έκδοσή του (Πολ. 1034/1997), χωρίς να αλλοιώνεται η αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης. Έτσι επιτράπη, τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν την χορήγηση εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών, στο τέλος της χρήσης, να εκδίδονται μέσα στις πρώτες είκοσι (20) ημέρες του πρώτου μήνα του νέου έτους.

Να παραδίδονται δε, μέχρι την ως άνω προθεσμία, ώστε να διευκολύνονται όλες οι συμβαλλόμενες πλευρές και να τηρείται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Υπενθυμίζουμε ότι δεν θεωρείται παράβαση, (εξαιρετικά για αυτή την διαδικασία), η έκδοση του πιστωτικού, η οποία θα λάβει χώρα εντός του Ιανουαρίου (μέχρι 20/1) και θα σημειωθεί με την τρέχουσα αρίθμηση και συμβολοσειρά, ενώ θα αναγράφει ως ημερομηνία την 31/12/2012. Στην ουσία, δηλαδή «μεσολαβεί» η έκδοση αυτή ανάμεσα στις τρέχουσες κανονικές εκτυπώσεις των καθημερινών παραστατικών του πρώτου εικοσαήμερου του Ιανουαρίου. Ωστόσο, θα πρέπει τα πιστωτικά αυτά να παραδοθούν στον λήπτη και δικαιούχο της έκπτωσης, μέχρι την συγκεκριμένη ημερομηνία (βλέπε, άρθρο 6, παρ. 15 του νέου Κ.Φ.Α.Σ., όπως ίσχυαν και ανάλογες διατάξεις του Κ.Β.Σ., παρ. 15, άρθρο 12). Παραθέτουμε την άποψη της Διοίκησης (Εγγραφο, 1116285/2008): «...ομοίως, στις περιπτώσεις εκπτώσεων λόγω τζίρου, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και για την εξυπηρέτηση των διαφόρων φορολογιών, ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται στο τέλος της χρήσης χωρίς να απαιτείται η έκδοση οποιουδήποτε άλλου στοιχείου, με ημερομηνία την τελευταία ημέρα της περιόδου στην οποία ανάγονται οι εκπτώσεις, καθόσον αυτές αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πωλήσεων».

Πάντως, θα πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι διαφορετικό είναι το ζήτημα της δημιουργίας πρόβλεψης σε μια τέτοια περίπτωση (χορήγηση έκπτωσης λόγω κύκλου εργασιών, στο τέλος της χρήσης), από την εγκυρότητα της συναλλαγής, ως προς τον χρόνο έκδοσης του στοιχείου (ΠΤ). Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση που χορηγεί την έκπτωση μπορεί να κινήσει τον λογαριασμό 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό», εφόσον δεν έχει εκδοθεί το πιστωτικό τιμολόγιο και να διενεργήσει την εγγραφή:

(Χρέωση: 70.98 και 54.00 - σε Πίστωση: 56.03)

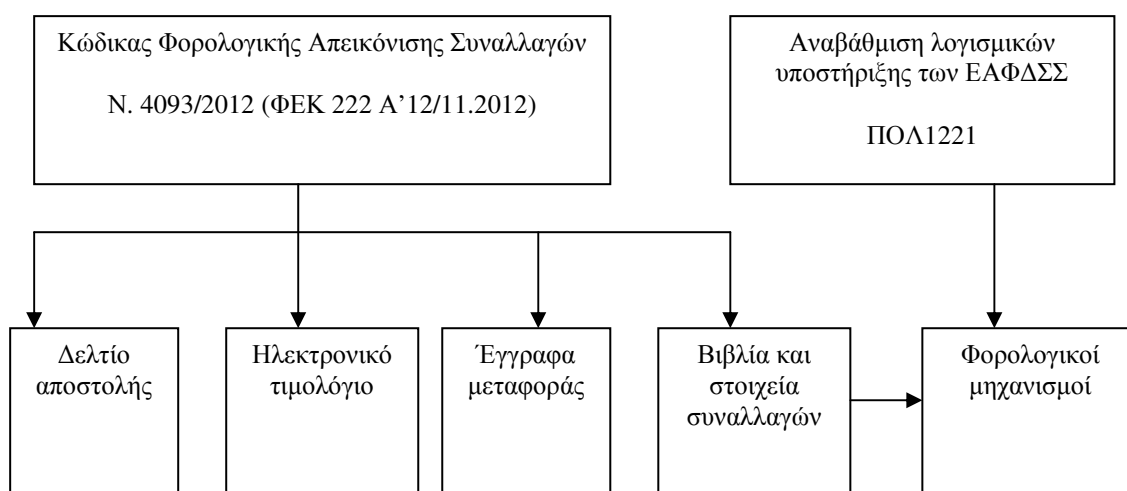
Ωστόσο, αυτό θα πρέπει να ολοκληρωθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας του εικοσαήμερου του Ιανουαρίου του νέου έτους, διαφορετικά η λογιστική απεικόνιση δεν θα συμβαδίζει με την νομοθεσία. Συνεπώς, η ως άνω εγγραφή της πρόβλεψης έχει νόημα, μόνο εφόσον εκδοθεί το πιστωτικό στην νόμιμη προθεσμία. Σε αντίθετη δε περίπτωση, έχει καταγραφεί παράβαση. Κοντολογίς, η Λογιστική επιλύει το πρόβλημα, αλλά ο Κώδικας θέτει χρονικά όρια, που αν δεν τηρηθούν, θα προκύψουν οι σχετικές συνέπειες.

(σ.σ. ο λογαριασμός 56.03, θα «κλείσει» στην επόμενη χρήση, ως μεταβατικός, με χρέωσή του και πίστωση του υπολογαριασμού του πελάτη. Εξάλλου, θεωρείται σκόπιμο να

χρησιμοποιείται αυτός ο λογαριασμός, όταν δεν είναι βέβαιο το ύψος της χορηγούμενης έκπτωσης).

4^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Κ.Φ.Α.Σ.- (ν. 4093/2012), προέκυψαν νέα δεδομένα και αλλαγές στον Κώδικα. Οι κύριες αλλαγές συνίστανται στα παρακάτω:



Όλες οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. τέθηκαν σε ισχύ από την 01/01/2013. Κάθε άλλη διάταξη, διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές που είναι αντίθετοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., παύουν να ισχύουν. Οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ρυθμίζουν τα δελτία αποστολής (άρθρο 5), τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (άρθρο 7) και τα έγγραφα μεταφοράς και στοιχεία λοιπών συναλλαγών (άρθρο 8) παύουν να ισχύουν από 01/01/2014.

Συνολική αξιολόγηση αλλαγών που εισήχθησαν από τον Κ.Φ.Α.Σ.:

- Η υιοθέτηση του ηλεκτρονικού τιμολογίου αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προς την μετάβαση στην πλήρη ηλεκτρονική (μη έντυπη) έκδοση όλων των παραστατικών
- Γίνεται ένα πρώτο βήμα στην κατεύθυνση της αναγκαίας απλοποίησης του συστήματος παρακολούθησης και διασφάλισης των συναλλαγών
- Ορισμένες κρίσιμες διατάξεις είναι μεταβατικές (ειδικά για τα ΔΑ) και δεδομένου ότι πάνω από το 80% των παραστατικών είναι ΤΔΑ, περιορίζει τα οφέλη του ηλεκτρονικού τιμολογίου
- Οι υπόλοιπες αλλαγές που εισάγει ο Κ.Φ.Α.Σ. επιλύουν συγκεκριμένα θέματα, μικρής μεν εμβέλειας, τα οποία:
 - Ναι μεν μειώνουν την γραφειοκρατία και δίνουν σημαντική ευελιξία κυρίως σε νέες επιχειρήσεις, όμως,
 - Για την πλειοψηφία των υφιστάμενων δεν θα αλλάξουν τον τρόπο λειτουργίας
- Για την επίτευξη των φιλόδοξων στόχων της απλοποίησης και πλήρους ηλεκτρονικοποίησης (για όσους το θέλουν και μπορούν), θα απαιτηθεί:
 - Ευθυγράμμιση των φορολογικών αλλαγών με τις λοιπές νομοθετικές διατάξεις
 - Αλλαγή επιχειρηματικών πρακτικών και διαφοροποίηση αυτών ανάλογα με την ωριμότητα της κάθε κατηγορίας συναλλασσόμενων
- Η τελική μορφή του Κ.Φ.Α.Σ. θα δείξει εάν γίνεται ριζική απλοποίηση του υφιστάμενου πλαισίου με σημαντικές βελτιώσεις ή αποτελεί ένα μικρό και σχετικά άτολμο βήμα

Σημαντικότερες επιπτώσεις από την εφαρμογή του Κ.Φ.Α.Σ.:

1. Η καθιέρωση, έστω και μερικώς, της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και η μείωση του όγκου των εκτυπωμένων παραστατικών (μείωση πόρων και κόστους)
2. Η κατάργηση της θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, που θα μειώσει την γραφειοκρατία και τον φόρτο των Λογιστηρίων
3. Η αυξημένη ευελιξία, η οποία όμως μπορεί να αποτελεί σημείο τριβής με τις ελεγκτικές αρχές και αυξημένο ρίσκο στους φορολογικούς ελέγχους.

Ηλεκτρονική τιμολόγηση (e-invoicing) και τραπεζικές υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας Οφέλη άυλης τιμολόγησης

Παραδοσιακή τιμολόγηση:

Για τον εκδότη: έως και 11,10 ευρώ η παραγωγή ενός τιμολογίου, 5-12 λεπτά διαχείρισης, 1-2 ημέρες διακίνησης

Για τον παραλήπτη: έως και 17,60 ευρώ και 5-8 λεπτά διαχείρισης

Ηλεκτρονική τιμολόγηση:

Μείωση κόστους έως και 65%, άμεση διακίνηση, ταχύτερη διαχείριση (0-4 λεπτά)

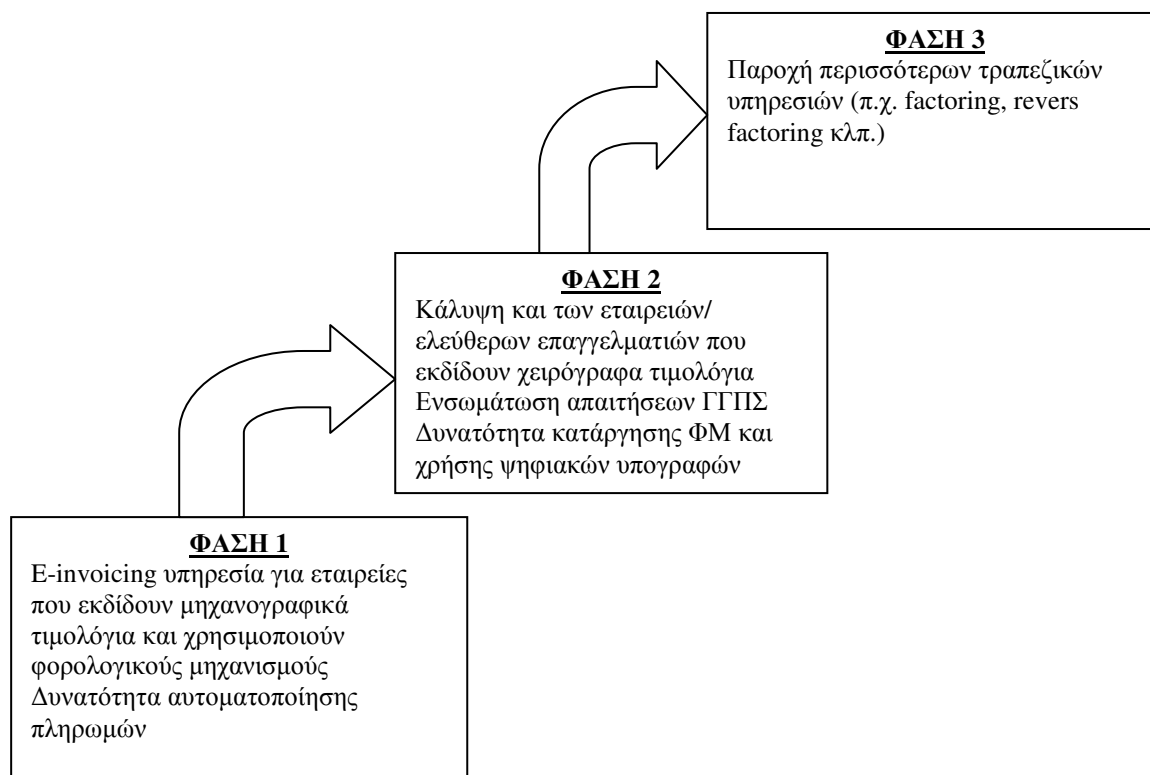
Περιοριστικοί παράγοντες ανάπτυξης του ηλεκτρονικού τιμολογίου

- Η αγορά περνά από την ανωριμότητα στην ανάπτυξη
- Υπάρχει ανασφάλεια για το Νομοθετικό Πλαίσιο
- Δεν είναι ξεκάθαρα τα πρότυπα και το μορφότυπο

Υπηρεσίες σχετικές με την διαχείριση των παραστατικών: Αυτόματη συλλογή παραστατικών από τα σημεία έκδοσης των εταιρειών-εκδοτών, έλεγχος ακεραιότητας και εγκυρότητας των δεδομένων των παραστατικών, αποστολή και λήψη παραστατικών από τους παραλήπτες, δυνατότητες αναζήτησης και αρχειοθέτησης

Υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας: Υπηρεσίες αυτοματοποίησης πληρωμών, πολλές δυνατότητες πληρωμών (π.χ. πληρωμή πολλαπλών τιμολογίων, collection services)

Χρηματοδότησης της εφοδιαστικής αλυσίδας: Υπηρεσία factoring για τον εκδότη (προμηθευτή), υπηρεσία reverse factoring μετά από συμφωνία με τον παραλήπτη (αγοραστή), υπηρεσία προεξόφλησης τιμολογίων (invoice discounting), υπηρεσία προκαταβολής έναντι τιμολογίων (advances against invoices).



10 Προτάσεις περαιτέρω βελτιώσεων/αλλαγών

1. Απλοποίηση όλων των κανόνων ελέγχου των εταιρειών. Περιορισμός της πολυπλοκότητας και της δυνατότητας που έχει δοθεί στον φοροελεγκτικό μηχανισμό να διαπιστώνει και να τιμωρεί εξοντωτικά τυπικές ατέλειες στην διενέργεια των φορολογικών συναλλαγών. Πρόβλεψη επίλυσης καθημερινών προβλημάτων μέσω διευκρινιστικών εγκυκλίων (π.χ. ποινές σε λάθη αποστολής μικροποσοτήτων)
2. Αυστηρότερες και αμεσότερες ποινές στους συστηματικούς παραβάτες (με βάση το ύψος / ποσοστό των παραβάσεων στο σύνολο των παραστατικών / γραμμών)
3. Συνολική κατάργηση των θεωρήσεων και αντικατάστασή τους από ένα ηλεκτρονικό σύστημα ελέγχου
4. Καθολική εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης για συναλλαγές μεταξύ εταιρειών – Υιοθέτηση του ηλεκτρονικού τιμολογίου και στις προμήθειες και λοιπές συναλλαγές του Δημόσιου τομέα (δεδομένου ότι αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό

συναλλαγών). Απαιτείται προσαρμογή των διαδικασιών και εξάλειψη της γραφειοκρατίας

5. Σταδιακή μετατροπή και των υπολοίπων παραστατικών σε άυλα
6. Διεύρυνση πληρωμών – εισπράξεων μέσω τραπεζικών συναλλαγών
7. Να επιτρέπεται η ηλεκτρονική αποδοχή από τον αποδέκτη της παραλαβής εμπορευμάτων (π.χ. με υπογραφή του σε PDA και αυτόματη επιβεβαίωση της συναλλαγής και με αποστολή ηλεκτρονικού αντιγράφου του δελτίου αποστολής στην ηλεκτρονική του διεύθυνση)
8. Να διευκολυνθεί η ουσιαστική ηλεκτρονική αρχειοθέτηση των δελτίων αποστολής, χωρίς όμως να απαιτείται να εκτυπώνεται η ώρα έναρξης της αποστολής και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος στο παραστατικό και στο αρχείο a.txt (να αρκεί μόνο η ημέρα έναρξης της αποστολής)
9. Να επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικής απόδειξης λιανικής για περιπτώσεις πάγιων χρεώσεων μικροποσών σε πιστωτικές κάρτες που ανανεώνονται και εγκρίνονται μηνιαία από την τράπεζα (π.χ. να επιτρέπεται η συγκεντρωτική απόδειξη των καταβολών ανά εξάμηνο) ώστε να μειωθεί ο όγκος των αποδείξεων λιανικής
10. Διαμόρφωση ειδικών δράσεων και προγραμμάτων παροχής εκπαίδευσης και δημιουργίας υποδομών, ιδιαίτερα σε μικρές επιχειρήσεις με μικρή διείσδυση στο διαδίκτυο (π.χ. πρατήρια, πρακτορεία μεταφορών, σημεία μικρής λιανικής, λοιπές μικρές επιχειρήσεις κλπ.)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Νιφορόπουλος, Κ., Κουλογιάννης, Κ. και Γραβιάς, Κ., «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Το νέο πλαίσιο για την λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών», 11.12.2012
- ❖ Παπαδέας, Π., (2009), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, 13^η έκδοση,
- ❖ «Η μετάβαση από τον Κ.Β.Σ. στον Κ.Φ.Α.Σ. και η τάση προς την πλήρη αποϋλοποίηση», Supply Chain Institute, 26 Φεβρουαρίου 2013
- ❖ www.taxheaven.gr
- ❖ www.forologikanea.gr
- ❖ www.tax-profit.gr
- ❖ www.taxnews.info/kfas/
- ❖ www.epixeirisi.gr