

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

**ΚΦΑΣ – ΚΒΣ: ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ  
ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 1.1.2013**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:  
ΚΟΝΤΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ (Α.Μ. 15375 )  
ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΥ ΠΗΓΗ (Α.Μ. 14885)  
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ – ΙΟΥΝΙΟΣ 2015**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο πλαίσιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας θα πραγματοποιηθεί μία προσπάθεια για διεισδυτική ανάλυση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ( Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και των διαφορών που εντοπίζονται σε σχέση με την προϋπάρχουσα φορολογική νομοθεσία (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων - Κ.Β.Σ.). Ο Κ.Φ.Α.Σ. αποτελεί ουσιαστικά το νομικό πλαίσιο που καλύπτει εις ολόκληρο τη λογιστική οργάνωση της επιχείρησης, όσον αφορά την έκδοση παραστατικών, το περιεχόμενό τους, το είδος των λογιστικών βιβλίων που τηρεί η κάθε επιχείρηση ανάλογα με τον τζίρο της, τις προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων ,αλλά και τα πρόστιμα σε περίπτωση παραβάσεων.

Η απλοποίηση αυτή της νομοθεσίας και του φορολογικού μηχανισμού, αποτέλεσε το κυριότερο κίνητρο μας για την ανάληψη του θέματος, αφού μας δόθηκε η ευκαιρία να εμπλουτίσουμε τις γνώσεις μας , θεωρητικά και πρακτικά, μέσα από μία τεράστια τράπεζα πληροφοριών.

Εν κατακλείδι κρίθηκε σκόπιμο να γίνει αναφορά ότι βιβλιογραφική έρευνα έγινε και από τα δύο μέλη της πτυχιακής αυτής εργασίας , ενώ για οικονομία χρόνου και αρτιότερο αποτέλεσμα , η συγγραφή της χωρίστηκε σε δύο τμήματα. Το πρώτο τμήμα που αφορά το πρώτο κεφάλαιο, πραγματοποιήθηκε από την Κοντού Ευαγγελία, ενώ το δεύτερο τμήμα, που αφορά το δεύτερο και τρίτο κεφάλαιο από την Αθανασοπούλου Πηγή. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα υπόλοιπα τμήματα της εργασίας κατανεμήθηκαν εξίσου και το τελικό αποτέλεσμα προέκυψε ύστερα από κοινή προσπάθεια.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία που εκπονήθηκε από την Κοντού Ευαγγελία και από την Αθανασοπούλου Πηγή και παρατίθεται παρακάτω πραγματεύεται την κατάργηση του ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΒΣ) και την καθιέρωση του ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (ΚΦΑΣ).

Συγκεκριμένα, η πτυχιακή εργασία ξεκινάει με μία ιστορική αναδρομή του φορολογικού υποβάθρου που εκτυλίσσεται στην εισαγωγή. Εν συνεχεία γίνεται ανάλυση της νομολογίας και των δύο φορολογικών κωδίκων, με επισημάνσεις στα άρθρα του εκάστοτε. Παρατίθενται οι διαφορές που εντοπίζονται ανάμεσα τους, οι οποίες σχετίζονται είτε με την κατάργηση άρθρων , είτε με την συγχώνευση αυτών , εμπεριστατωμένα και με παραδείγματα.

Τέλος καταλήγει στα συμπεράσματα, στα οποία προέκυψαν από αυτήν την μελέτη, συντρέχοντας μέσω διαφόρων πληροφοριών στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του νέου φορολογικού καθεστώτος, που αποβλέπουν ή αποτρέπουν την διευκόλυνση των φορολογουμένων αλλά και των φορολογικών αρχών.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- i. Πρόλογος
- ii. Περίληψη
- iii. Περιεχόμενα
- iv. Εισαγωγή
- v. Κεφάλαιο πρώτο:
  - Παρουσίαση κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
  - Αλλάζουν όλα στα λογιστικά βιβλία, στην τήρηση του λογιστικού σχεδίου και στον Κ.Φ.Α.Σ. – προσχέδιο νόμου.
  - Τι θα ισχύσει από 1-1-2014 σχετικά με τον Κ.Φ.Α.Σ. – δείτε τις αλλαγές που προβλέπονται στο σχέδιο νόμου «ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».
  - Αναλυτικά τα επαγγέλματα που δεν είναι υπόχρεοι χρήσης Φ.Τ.Μ. από 1-1-2014 και για ένα χρόνο.
  - Αιτιολογική έκθεση για τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών .
- vi. Κεφάλαιο δεύτερο: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΒΣ – ΚΦΑΣ
  - Ως προς τις έννοιες και την έκταση.
  - Ως προς την έκδοση, τήρηση και διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων.
- vii. Κεφάλαιο τρίτο: Συνοπτικός πίνακας με τις κυριότερες διαφορές που εντοπίζονται με την καθιέρωση του νέου κώδικα και την κατάργηση του παλιού.

- viii. Συμπεράσματα
- ix. Βιβλιογραφία
  - Διαδικτυακή
  - Από βιβλία
  
- x. Παραρτήματα

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1. Η ΕΦΕΥΡΕΣΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΙ Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η ιστορία της λογιστικής σχετίζεται άμεσα με τη ανάπτυξη του εμπορίου και τη συσσώρευση κεφαλαίων, τα οποία χρειάζεται να παρακολουθούνται. Οι καινοτόμοι Ιταλοί της Αναγέννησης (14ος-16ος αιώνας) είναι ευρύτατα αναγνωρισμένοι ως οι πατέρες της σύγχρονης λογιστικής. «Σε μια προσπάθεια να εξηγήσει γιατί η διπλογραφική μέθοδος αναπτύχθηκε το 14ο αιώνα στην Ιταλία αντί της αρχαίας Ελλάδας ή της Ρώμης, ο λόγιος της λογιστικής A. C. Littleton περιγράφει επτά "βασικά συστατικά" που οδήγησαν στη δημιουργία της: Η προσωπική ιδιοκτησία., το κεφάλαιο (συσσώρευση πλούτου)., το εμπόριο., η πίστωση., η γραπτή αποτύπωση: ένας μηχανισμός για την δημιουργία ενός μόνιμου αρχείου σε μια κοινή γλώσσα, δεδομένων των ορίων της ανθρώπινης μνήμης, χρήματα: ο "κοινός παρονομαστής" για τις ανταλλαγές, .αριθμητική: .Πολλοί από αυτούς τους παράγοντες υπήρχαν στην αρχαιότητα, αλλά μέχρι το Μεσαίωνα, δεν βρέθηκαν μαζί σε μια μορφή και μια δύναμη αναγκαία να ωθήσει τον άνθρωπο στην καινοτομία της διπλογραφικής μεθόδου. .Αντίθετα, η επίμονη χρήση λατινικών αριθμών για τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές πολύ καιρό μετά την εισαγωγή της αραβικής αρίθμησης φαίνεται να εμπόδιζε την προγενέστερη δημιουργία του διπλογραφικού συστήματος. .Οι κυβερνήσεις, ιδίως, είχαν ισχυρά κίνητρα να καταγράφουν προσεκτικά τα δεδομένα των εισπράξεων και των εκταμιεύσεων -ιδίως όσον αφορά τους φόρους. Και σε κάθε κοινωνία όπου τα άτομα συσσώρευαν πλούτο, υπήρχε η επιθυμία από τους πλούσιους για διενέργεια ελέγχων, όσον αφορά την εντιμότητα και την ικανότητα των δούλων και των εργαζομένων τους, που ήταν επιφορτισμένοι με τη

διαχείριση περιουσιακών τους στοιχείων. (John R. Alexander at Net Gain, *History of Accounting*, Association of Chartered Accountants in the United States, 2002). «Επειδή δεν υπάρχει γραπτό κείμενο (πριν) θεωρείται ότι αρχίζει η ιστορία της διγραφίας και της λογιστικής οργανώσεως το 1494 μ.Χ. (σ.σ.: θεωρείται ορόσημο στην ιστορία της λογιστικής), με τη δημοσίευση του πρώτου έργου από τον φραγκισκανό μοναχό Luca di Borgo Pacioli (σ.σ.: από πολλούς αποκαλείται πατέρας της λογιστικής) και με τον τίτλο *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni e proportionalita*, σε ιδιαίτερο κεφάλαιο "Particularis de comptutis et scripturis", αναλύει τον τρόπο λειτουργίας της διγραφίας, όπου επεχείρησε και διέκρινε τους λογαριασμούς σε τάξεις στο γενικό καθολικό. Μετά από αυτό το πρώτο γραπτό μνημειώδες έργο του Pacioli (σ.σ.: Ήταν ένα από τα πρώτα βιβλία που τυπώνονται, είχε μεγάλη επιτυχία και μεταφράστηκε σε αρκετές γλώσσες) ακολούθησαν και πολλές άλλες δημοσιεύσεις από ειδήμονες (κυρίως από μαθηματικούς, γιατί αυτοί ασχολήθηκαν με το θέμα) εκείνης της εποχής, με θέμα τη διγραφία ή διγραφική ή διπλογραφική μέθοδο, όπως: (από το 1494 μέχρι περίπου το 1650) το 1518 του Γερμανού μαθηματικού Schreiber ή Grammateus, το 1543 του Ολλανδού Jan Christoffels Impy και το ίδιο έτος 1543 του μαθηματικού Hugh Oldcastle Schoolmaster (στο Λονδίνο), το 1525 του G. Tagliente, το 1615 του Vaningen κ.ά. Η εφαρμογή της διγραφικής καταστιχογραφίας είναι γνωστή σε όλο τον (τότε) γνωστό κόσμο, πράγμα που επέτρεπε στους ειδικούς να ασχοληθούν με άλλα επίσης σημαντικά θέματα, τα οποία συνέβαλαν στην καλύτερη λογιστική εξέλιξη, όπου έγινε σ' αυτήν την τρίτη εποχή (από το 1650 μέχρι περίπου το 1870), όπως η θεωρία της έννοιας του επιχειρηματία (από τον H. Stephens το 1754, το 1818 από τους J. Fulton και F. Cronhelm, από τον C. Sprague το 1880), η έννοια της διαρκούς απογραφής (από τον J. Quelin το 1840 με το έργο του *Inventaire Perpetuel*), η επινόηση και η εισαγωγή από τον E. Degranges το 1793 με το έργο του *La Tenue des livres rendue facile* του ημερολογίου -

καθολικού συστήματος με τη χρησιμοποίηση σ' αυτό των λογαριασμών: Ταμείο, Εμπορεύματα, Εισπρακτέα γραμμάτια, Πληρωτέα γραμμάτια, Κέρδη, Ζημίες, η επινόηση και εισαγωγή το 1712 από τον De la Porte, με το έργο του *La science des Negociants et teneurs de livres*, της διακρίσεως των λογαριασμών σε λογαριασμούς: Προσώπων, Πραγμάτων, Κεφαλαιούχου, η επινόηση και εισαγωγή από τον J. Bellay το 1834, από τον D. de Lusignan με το έργο του *Essai sur la Comptabilite* μεθόδου που απετέλεσε τη βάση του συγκεντρωτικού συστήματος, η νομοθετική κατοχύρωση της λογιστικής με την *Ordonnance de Commerce* από τον Colbert και ο J. Savary το 1675 με το έργο του *Le parfait negociant* αναφέρεται στις γνώσεις της εμποριογνωσίας και ερμηνεύει την *Ordonnance de Commerce*, η επινόηση και εισαγωγή από τους A. Guilbant και E. Leautey το 1865 του περιοδικού αποτελέσματος με την εξίσωση: Κύκλος εργασιών ± Δαπάνες εκμεταλλεύσεως = Αποτέλεσμα περιόδου κ.ά.

Όπως διαπιστώνεται σ' αυτή την εποχή έγιναν αξιόλογες κινήσεις στο χώρο της λογιστικής, όπου τέθηκαν οι βάσεις σχεδόν σε όλα τα ειδικά θέματα που άπτονται μ' αυτήν για τη μελλοντική εξέλιξή της. Η περίοδος αυτή (εποχή από 1870 μέχρι 1950) μπορεί να χαρακτηριστεί ως εποχή της λογιστικής οργανώσεως (της οργανώσεως του λογιστηρίου των οικονομικών οργανισμών) με το λογιστικό σχέδιο (της τυπικής και ουσιαστικής διαρθρώσεως), γιατί στην εποχή αυτή γίνονται από επιφανείς επιστήμονες και από ειδικούς οι σημαντικότερες εισηγήσεις που άπτονται του θέματος της λογιστικής τυποποιήσεως (του λογιστικού σχεδίου) και φυσικά δίνουν μεγάλη ώθηση στη λογιστική, αυξάνοντας το γόητρό της, δηλαδή υπάρχει έξαρση σ' αυτό το τόσο βασικό θέμα για την ανάπτυξη των οικονομικών οργανισμών. Σε αυτήν την εποχή έγιναν οι εξής (κυριότερες) εξελίξεις της λογιστικής: το 1876 έγινε η επαναστατική επινόηση από τον αμερικανό αποθηκάριο Melvil Dewey του δεκαδικού συστήματος για την τυπική



διάρθρωση (κωδική αρίθμηση) των λογαριασμών της λογιστικής, όπου με τους συνδυασμούς των πολλαπλασίων του (του εκατονταδικού κ.λπ.) βρίσκεται στην επικαιρότητα για την τυπική διάρθρωση των λογιστικών σχεδίων, το 1880 η θεωρία της αυτοτελούς λογιστικής οντότητας από τον C. E. Sprague, το 1885 εισάγεται η κοστολόγηση από τον Henry Metralte, το 1912 και 1922 η επινóηση και εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης από τους Harrington Emerson και C.W. Bennet, το 1927 και 1929 η πρόταση λογιστικού σχεδίου από τον E. Schmalenbach, που αποτελεί πρότυπο των μετέπειτα καταρτιζομένων σε διεθνή κλίμακα, το 1941 η εφαρμογή των μητρών στη μελέτη προβλημάτων μιας οικονομίας από τον W. Leontief, άλλα θέματα, όπως: η επινóηση των αποσβέσεων των παγίων, η καθιέρωση, με πυρήνα τη λογιστική, του οικονομικού λογισμού, η εμφάνιση και προώθηση των εμπειρογνομένων λογιστών-ελεγκτών, η εμφάνιση και προώθηση του θεσμού των ανωνύμων εταιρειών για τους μεγάλους (κυρίως) οικονομικούς οργανισμούς κ.ά.» (Άγγελος Παπαδημητρόπουλος, «Η Λογιστική παράγων αναπτύξεως των οικονομικών οργανισμών», *Λογιστής*, τχ. 512, 11/1997).

## 2. Η ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1950-1975

### 2.1 Η ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

«Η ανάγκη για φορολογική μεταρρύθμιση στην άμεση φορολογία απασχολεί την πολιτεία και την επιστημονική κοινότητα αμέσως μετά τη λήξη του Δεύτερου Παγκόσμιου πολέμου. Προς την κατεύθυνση αυτή το 1948, με εισήγηση του αείμνηστου Γεωργίου Νέζη, θεσπίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από τους επιτηδευματίες. Επίσης, το 1949, με υπουργό Οικονομικών τον αείμνηστο Δημήτριο Χέλμη, θεσπίζεται ο ν. 942/1949, με τον οποίο επέρχονται μεταρρυθμίσεις στη φορολογία καθαρών προσόδων, οι οποίες προετοιμάζουν την εισαγωγή του ενιαίου φόρου εισοδήματος, σε αντικατάσταση της φορολογίας των αναλυτικών κατηγοριών προσόδων» (Γεράσιμος Κουνάδης, «Πενήντα χρόνια "ενιαίος" φόρος εισοδήματος, Λογιστής, τχ.605). Σχετικά με την υποχρέωση τήρησης των βιβλίων, ο Νικόλαος Αλικάκος στο βιβλίο του *Πρακτικός οδηγός τηρήσεως λογιστικών βιβλίων - Επί τη βάσει των επιστημονικών αρχών της λογιστικής και του υπ' αρ. 578 Ν.Δ. της 5/4/48 «Περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών»* αναφέρει μεταξύ των άλλων και τα εξής: «Η λογιστική ακαταστασία και η μέχρι τούδε ανυποληψία των λογιστικών βιβλίων οφείλεται κατά πρώτον λόγον εις τας απηρχαιωμένας διατάξεις του εμπορικού μας νόμου και κατά δεύτερον λόγον εις την άσκησιν του λογιστικού επαγγέλματος υπό του πρώτου τυχόντος. Το νέον Ν. Διάταγμα του οποίου το κείμενον δημοσιεύομεν ολόκληρον εις το τέλος του παρόντος, θέτει τέρμα εις τας ερμαφροδίτους διατάξεις του εμπορικού νόμου και επεκτείνει την υποχρεωτικήν τήρησιν των λογιστικών βιβλίων εις όλους τους επιτηδευματίας (εμπόρους, βιομηχάνους, επαγγελματίας, βιοτέχνας, ιατρούς, δικηγόρους, μηχανικούς κ.λπ.) Ο νέος νόμος, διά της συστάσεως Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, προσδίδει πλήρη αποδεικτικήν δύναμιν εις τα λογιστικά βιβλία ενώπιον όλων των διοικητικών αρχών του Κράτους. Προβλέπει όμως και βαρυτάτας κυρώσεις διά

τας λογιστικές αταξίας ή παραλείψεις και ακόμη βαρύτερας διά τους μη τηρούντας λογιστικά βιβλία και δικαιολογητικά έγγραφα των συναλλαγών των».

## **2.2 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΠΟΧΗΣ**

«Η δεκαετία του 1950 είναι ουσιαστικά η αφετηρία σοβαρής και πολυεπίπεδης ανάπτυξης της λογιστικής θεωρίας, της θεωρίας του κόστους και της λογιστικής τυποποίησης. Η διδασκαλία της λογιστικής και του κόστους στις ανώτατες οικονομικές σχολές αναβαθμίζονται σημαντικά.

## **3. Η ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1975-1999**

### **3.1 Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ - ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΝΙΑΙΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ (ΕΓΛΣ)**

«Στην υποτυπώδη λογιστική τυποποίηση έχει συμβάλει και ο νόμος για τις ανώνυμες εταιρείες, ιδίως μετά το 1962, όταν με το Ν.Δ. 4237 καθιερώθηκαν τυποποιημένες μορφές ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Αμέσως μόλις η ιδέα της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να γενικεύεται διεθνώς και ιδιαίτερα στον ευρωπαϊκό χώρο, διάφοροι έλληνες συγγραφείς, ιδίως ο πρύτανης και θεμελιωτής στη χώρα μας της επιστήμης της Ιδιωτικής Οικονομικής και της Λογιστικής, ο δάσκαλος αυτός τόσων σειρών επιστημόνων, καθηγητής κ. Μάριος Τσιμάρας, άρχισαν να κηρύσσουν τη σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και να διδάσκουν την έννοια του λογιστικού σχεδίου. Στο μεταξύ, άλλος σκαπανέας τη Ιδιωτικής Οικονομικής και Λογιστικής, ο αείμνηστος Στράτος Παπαϊωάννου, διευθυντής της Ανωτάτης Σχολής Βιομηχανικών Σπουδών Πειραιώς, είχε την πρωτοβουλία να παρουσιάσει, με το περιοδικό της Σχολής *Σπουδαί*, διάφορα λογιστικά σχέδια.

Ανάπτυξη των σχεδίων αυτών κυκλοφόρησαν μετέπειτα με το γενικό τίτλο *Τα λογιστικά πλάνα*. Σοβαρή είναι η συμβολή στην ιδέα της λογιστικής τυποποίησης των τ. καθηγητών κ.κ. Ιωάννη Χρυσοκέρη της Ανωτάτης Σχολής Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών, Δημ. Παπαδημητρίου της Ανωτάτης Βιομηχανικής Σχολής Πειραιώς και Δημ. Αδαμόπουλου της Ανωτάτης Βιομηχανικής Σχολής Θεσσαλονίκης, οι οποίοι με τα σοβαρά συγγράμματά τους ανέπτυξαν το θέμα και το δίδαξαν επί πολλά χρόνια στους σπουδαστές των ανωτάτων αυτών ιδρυμάτων. Το 1972, με πρωτοβουλία των Μάριου Τσιμάρια και Σπύρου Λιζάρδου, συστήθηκε νέα επιτροπή με πρόεδρο τον Σπύρο Λιζάρδο και συμμετοχή των κ.κ. Μάριου Τσιμάρια και Σπύρου Βασιλείου. Οι προσπάθειες της επιτροπής αυτής ναυάγησαν λόγω της πολιτικής ανωμαλίας της περιόδου αυτής. Το Φεβρουάριο 1978 περίληψη της όλης δομής και των βασικών αρχών του ΕΓΛΣ, καθώς και τα σχέδια νόμου και εισηγητικής εκθέσεως για την καθιέρωση στη χώρα μας των θεσμών του ΕΓΛΣ του ΕΣΛ, διαβιβάστηκαν σε πέντε καθηγητές των Ανωτάτων Οικονομικών Εκπαιδευτικών μας Ιδρυμάτων, την κυρία Έλλη Βασιλάτου-Θανοπούλου της ΑΣΟΕΕ και τους κ.κ. Αθανάσιο Σταθόπουλο της ΑΣΟΕΕ Βασίλειο Σαρσέντη της ΑΒΣ Πειραιώς, Γεώργιο Καφούση της Παντείου ΑΣΠΕ και Αριστ. Ιγνατιάδη της ΑΒΣ Θεσσαλονίκης. Οι παρατηρήσεις, σχόλια και προτάσεις που λήφθηκαν από τους καθηγητές, παραδόθηκαν στην κατωτέρω πενταμελή υποομάδα, η οποία τις έλαβε υπόψη της κατά την επεξεργασία του τελικού κειμένου» (ΕΓΛΣ, β' έκδοση, ΕΛΚΕΠΑ, 1987, σ. 48-60). «Η μεγαλύτερη αλλαγή στο λογιστικό επάγγελμα εισήχθη στην Ελλάδα με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) (ολοκληρώθηκε το 1981, με το Π.Δ. 1123/1980). Μέχρι το 1986 η εφαρμογή του ήταν προαιρετική και από το 1987, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή της 4ης οδηγίας της ΕΟΚ, διαδόθηκε περισσότερο. Από την χρήση 1991 το ΕΓΛΣ έγινε υποχρεωτικό στο σύνολό του από όλες τις εταιρείες ελεγχόμενες από ορκωτούς ελεγκτές (άρθρο 7, Ν. 1882/1990) και από τη χρήση 1993 επεκτάθηκε η εφαρμογή του και στις μη υπαγόμενες σε έλεγχο

(άρθρο 7, Π.Δ. 186/1992, ΚΒΣ). Συνέπεσε χρονικά με τις προαναφερθείσες τεχνολογικές καινοτομίες, δημιουργώντας έτσι τις κατάλληλες συνθήκες για ριζικές ανατροπές (όπως αναφέρει ένας από τους δημιουργούς του, «οι νέες διατάξεις αποτέλεσαν την αφετηρία μιας λογιστικής επανάστασεως», Θ. Γρηγοράκος, *Ανάλυση - ερμηνεία του ΕΓΛΣ*, εκδ. Σάκουλα, 11η έκδοση, Νοέμβριος 2005, σ. 98). Η υιοθέτηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) με το Π.Δ. 1123/1980 και η ενσωμάτωση στα μέσα της δεκαετίας του 1980 των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό δίκαιο (Κ.Ν. 2190/1920), άλλαξε ριζικά το λογιστικό τοπίο στη χώρα. Οι νομοθετικές αλλαγές που έγιναν τότε, σε συνδυασμό με την εισαγωγή της πληροφορικής στο χώρο της λογιστικής, άλλαξαν τα δεδομένα δημιουργώντας μια εντελώς καινούργια και ταυτόχρονα σημαντικά βελτιωμένη κατάσταση. Μέχρι τότε τα λογιστήρια λειτουργούσαν κυρίως για την κάλυψη φορολογικών τυπικών υποχρεώσεων. Όπως θα περιγραφεί και παρακάτω, η εφορία ποτέ δεν έπαψε να επηρεάζει, κυρίως μέσω του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), αλλά και με άλλα επιμέρους νομοθετήματα τη λογιστική πρακτική».

### **3.2 ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ**

Μέχρι το έτος 1976 δεν υπήρχε περιορισμός ως προς την άσκηση του επαγγέλματος και ο καθένας μπορούσε να το ασκήσει είτε ήταν πτυχιούχος είτε όχι. Με το άρθρο 42 παρ. 4 του Π.Δ. 99/77 (Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων) τίθενται για πρώτη φορά περιορισμοί στη δυνατότητα υπογραφής των ισολογισμών από τους λογιστές. Στην περίοδο 1990-1999 επιχειρείται μια πιο συστηματική οργάνωση και κατοχύρωση του λογιστικού επαγγέλματος με σημαντικές νομοθετικές παρεμβάσεις. «Η νομοθετική κατοχύρωση του

πολυπληθούς επαγγέλματος ήταν άλλωστε πρόσφατη (σ.σ.: η ίδρυση του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας, ΟΕΕ) και η εν συνεχεία καθιέρωση των αδειών ασκήσεως επαγγέλματος επικεντρώθηκε γύρω από το θέμα της υπογραφής των φορολογικών δηλώσεων. (Π.Δ. 475/1991 Περί Οικονομολογικού Επαγγέλματος και της αδείας ασκήσεώς του, ΦΕΚ Α' 176/1991 και Ν. 2515/1997 Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού, ΦΕΚ Α' 154/1997 και Π.Δ 340/1998, Περί του επαγγέλματος του Λογιστή - Φοροτεχνικού και της αδείας ασκήσεώς του, ΦΕΚ Α' 228/1998). Σύμφωνα με το Π.Δ. 340/1998, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 2771/1999, "έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις δημόσιες υπηρεσίες, καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας»

#### **4. Η ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2000 ΕΩΣ ΣΗΜΕΡΑ**

Για την περίοδο αυτή, σαν την πλέον γνωστή σ'όλους μας, αναφέρουμε επιγραμματικά τα σημαντικότερα γεγονότα:

**α)** Επέκταση εφαρμογής της διπλογραφικής μεθόδου στον ευρύτερο δημόσιο τομέα (δήμους, νοσοκομεία κ.λπ.) (Π.Δ. 315/1999, Ν. 2819/97 κ.λπ).

**β)** Ίδρυση της ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων). Η ΕΛΤΕ εφαρμόζει τη νομοθεσία που διέπει το ελεγκτικό λογιστικό επάγγελμα.

Συστάθηκε με τον Ιδρυτικό Νόμο 3148/2003 και απέκτησε διευρυμένες αρμοδιότητες με την εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της ευρωπαϊκής οδηγίας περί υποχρεωτικών ελέγχων. Είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου. Η λειτουργία της εποπτεύεται από τον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

γ) Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αρχικά η εισαγωγή τους νομοθετήθηκε με το Ν. 2992/2002, με έναρξη εφαρμογής από 1/1/2003, εν συνεχεία μετατέθηκε η υποχρέωση εφαρμογής τους (αφορούσε κυρίως επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών) από τον Ιανουάριο του 2005 (εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002). Σήμερα, η πλειονότητα των ελληνικών επιχειρήσεων εξακολουθεί να εφαρμόζει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), όρος που προήλθε εξ αντιδιαστολής προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και ο οποίος σημαίνει τα λογιστικά πρότυπα που προδιαγράφονται από το ΕΓΛΣ και τις διατάξεις των άρθρων 42α έως και 43γ του Κ.Ν. 2190/1920.

δ) Η διάδοση της χρήσης του Διαδικτύου. Η ευρεία χρήση του Διαδικτύου διευκόλυνε το έργο του λογιστή. Αφενός, με την ευκολία και ταχύτητα με την οποία γίνεται η ανεύρεση της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας (κυρίως μέσω συνδρομητικών υπηρεσιών που παρέχουν λογιστικά περιοδικά και πύλες λογιστικής και φορολογικής ενημέρωσης) και, αφετέρου, στην υποβολή των φορολογικών δηλώσεων η οποία να γίνεται κυρίως με ηλεκτρονικά με ηλεκτρονικά μέσα.

## **.ΣΧΕΣΗ ‘Κ.Β.Σ-Κ.Φ.Α.Σ’**

Η λογιστική οργάνωση είναι ένας κοινός σκοπός που πρέπει να επιτευχθεί τόσο από τον Κώδικα Βιβλίων Και Στοιχείων όσο κι από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Στο παρακάτω απόσπασμα αιτιολογικής έκθεσης του νέου κώδικα περιγράφεται ο λόγος για τον οποίο το Κράτος αναγκάστηκε να προχωρήσει στην αλλαγή αυτή. «Στόχος του Κώδικα ήταν η διευκόλυνση των φορολογούμενων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων με την εφαρμογή σαφών και ενιαίων κανόνων που σχετίζονται με την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την τήρηση φορολογικών βιβλίων, ώστε να γίνει κατανοητό κυρίως από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις το ποιες είναι οι υποχρεώσεις τους απέναντι στις φορολογικές αρχές. Βαθμιαία όμως, προκειμένου να παταχθεί η φοροδιαφυγή, εστιάστηκε το κυρωτικό μέρος του κώδικα κι αυτό έχει ως αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, τα οποία είναι αδύνατον να εισπραχθούν σύμφωνα με τα εκτιμώμενα δεδομένα, ακόμα και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεων του. Επιπροσθέτως, οι παραβάσεις διατάξεων του συνδέθηκαν άμεσα με το κύρος των βιβλίων και των εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, ο Κώδικας Βιβλίων Και Στοιχείων αντί να βοηθήσει επιχειρήσεις στην εκτέλεση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μετατράπηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμα και σχετικά με τους φορολογούμενους οι οποίοι θα ήθελαν να είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άρα, το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων Και Στοιχείων είναι οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για παραβιάσεις των διατάξεων του και καθορίζουν τις επιδράσεις που έχουν οι παραβιάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Δεν γίνεται όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι θα υπάρχει η πλήρης κατάργηση τους, λόγω του ότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την τήρηση κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεως αυτών ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται την ώρα των συναλλαγών και



του περιεχόμενου τους. Άλλωστε, χωρίς την ύπαρξη αυτών των κανόνων, είναι αδύνατον να ζητούν οι ιδιώτες και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Όλες οι χώρες έχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογούμενους. Οι νέες ρυθμίσεις σκοπεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονται στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων». Με την υποπαράγραφο Ε.1 του άρθρου πρώτου του νόμου 4093/2012 «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του νόμου 4046/2012 και του Μακροπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», τέθηκαν λοιπόν οι νέες διατάξεις οι οποίες από την 1/1/2013 αντικαθιστούν τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων Και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

### **1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Κ.Φ.Α.Σ.)**

#### **1.1.1. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

##### **(ΑΡΘΡΟ 1)**

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 ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2) Τις υποχρεώσεις αυτές 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 πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

### **1.1.2. ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 2)**

- 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. Τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα και ευρώ, εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σε αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.
- 2) Ειδικά, τα τιμολόγια και τα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου συνενωμένα ή μη με στοιχεία διακίνησης μπορεί να εκφράζονται σε ξένη γλώσσα για συναλλαγές και στο εσωτερικό της χώρας. Η φορολογική αρχή δικαιούται, για ορισμένους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή σε ορισμένες περιπτώσεις, να ζητά για λόγους ελέγχου, μετάφραση των στοιχείων που εκφράζονται σε ξένη γλώσσα, τα οποία προσκομίζονται μεταφρασμένα εντός ευλόγου προθεσμίας, η οποία τίθεται από την φορολογική αρχή. Τα

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

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 αποκτώντας τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των τιμολογίων, σε χαρτί ή ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από την χρονική

στιγμή της έκδοσης τους έως τη λήξη της περιόδου φύλαξής τους. Κάθε υπόχρεος ορίζει τον τρόπο διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητάς του με κάθε πρόσφορο τρόπο ο οποίος διασφαλίζει την αξιοπιστία της διαδρομής μεταξύ τιμολογίου και παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Με τον όρο «αυθεντικότητα 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 προαναφερόμενων η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου, θεωρείται ότι διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους :

1.1. Προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ. 150/2001 (Α ' 125).

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

1.3. Σήμανση με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988. Στην περίπτωση αυτή 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 αντικείμενο των φορολογικών στοιχείων ή παραστατικών που προορίζεται για τον πελάτη, μπορεί να μην αποστέλλεται σε χαρτί, εφόσον ο πελάτης αποδέχεται τη λήψη ηλεκτρονικών αρχείων, τα οποία περιέχουν όλα τα δεδομένα και τις ενδείξεις που αποτυπώνονται στο στέλεχος ή το ηλεκτρονικό αρχείο του εκδότη των στοιχείων.

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

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.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό υπολογιστή (H/Y) για την τήρηση των βιβλίων ή την έκδοση των στοιχείων υποχρεούται να θέτει στη διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. το κατάλληλο προσωπικό για τη χρήση του λογισμικού της επιχείρησης, για όσο χρόνο απαιτηθεί, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να επιτρέπει, σε συνεργείο ελέγχου που συμμετέχει και υπάλληλος με ειδικότητα πληροφορικής, την απευθείας λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επίσης, υποχρεούται να παρέχει κάθε πληροφορία στον

φορολογικό έλεγχο σχετικά με τις εφαρμογές λογισμικού που αναφέρονται τουλάχιστον στην εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχει κι όποιος αναλαμβάνει τη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων των υπόχρεων.

### **1.1.3. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ - ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 3)**

Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων

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

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

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 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 άλλο 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 στη 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»(1).

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.

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



## ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν. 4110/23-1-2013 «Ρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών οι λέξεις «δέκα χιλιάδες (10.000)» αντικαταστάθηκαν με τις λέξεις «πέντε χιλιάδες (5.000)» και στο τέλος του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου προστέθηκαν οι λέξεις «ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη».

Η διάταξη αυτή όπως τροποποιήθηκε, εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 2013, δηλαδή επί της ουσίας η προηγούμενη δεν τέθηκε ουδέποτε σε ισχύ.

### **1.1.4.ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ Ή ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 4)**

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

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 αναγκαστικών νόμων 89/1967 (Α' 132) και

378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας, καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

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

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

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

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

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

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών των περιπτώσεων 2 και 3 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. Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών



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

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

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στη οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης, όλων των βιβλίων και των στοιχείων, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές την λογιστικής.

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

Με την επιφύλαξη των παραγράφων 13 και 14 του παρόντος άρθρου, για την τήρηση των ημερολογίων και καθολικών εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ορολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70, 71) υπερβαίνουν τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών.

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

Από τους λογαριασμούς του γενικού και αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

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

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης :

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

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

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με

βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται :

1. Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στη οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

2. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία αναγράφονται κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον με την αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεως ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις τους και την αναπόσβεστη αξία τους.

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία

ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό 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.

3. 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 αξίας κτήσης κι η τρέχουσα αξία.

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

5. Ο νόμιμα συνταχθείς ισολογισμός και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 που τελούν υπό εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών προσωρινό ισολογισμό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα του προηγούμενου εδαφίου.

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

Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται :

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



4. 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.

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

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

1. 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:

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

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

iii. Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

2. 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 διαφοροποίησής της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

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

Οι συναλλαγές του υποκαταστήματος με εξαρτημένη 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 του άλλου υποκαταστήματος και δίνεται άμεσα στον έλεγχο το υπόλοιπο του ταμείου κάθε υποκαταστήματος για το οποίο δεν τηρούνται βιβλία μέχρι την ημέρα που σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού έπρεπε να είχε γίνει η ενημέρωση των ημερολογίων.

Στο υποκατάστημα 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.

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

1. Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

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

Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

1. 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.

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

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

4. Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

5. Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

6. Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.

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

8. 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..

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

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

Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση

των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων -εξόδων ή σε καταστάσεις καταχωρείται, μέχρι το 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.

Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιτελή, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2. της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στο έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.

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

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 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 το 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 παραγράφου 3 του άρθρου 9. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

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

Τα ποσά των εξόδων μέχρι εκατό 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.

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 του 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.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία 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 τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (Α' 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

### **1.1.5. ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 6)**

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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:

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

ii. 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).

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

iv. 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.

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

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

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

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

υπολογίζεται να αποληφθεί. Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία.

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

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

- i. Για επιστροφή αγαθών
- ii. Για έκπτωση τζίρου
- iii. Σαν ακυρωτικό τιμολόγιο

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

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

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της

διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων. Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν. Ειδικά, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή.

16. Εξομοιώνονται με τιμολόγια: α) Τα συντασσόμενα συμβόλαια μεταβίβασης στις πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων, καθώς και λοιπά συντασσόμενα έγγραφα στις πωλήσεις μετοχών, παραγωγών, ομολογιών, ομολόγων, εντόκων γραμματίων και λοιπών συναφών που περιλαμβάνουν τα στοιχεία των τιμολογίων, β) Λοιπά στοιχεία που εκδίδονται για πωλήσεις φυσικού αερίου μέσω δικτύου, ύδατος μη ιαματικού, αεριόφωτος, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμικής ενέργειας ή παροχής τηλεπικοινωνιακών, ταχυδρομικών, τραπεζικών, χρηματιστηριακών, χρηματοδοτικών εργασιών, καθώς και στις περιπτώσεις είσπραξης ανταποδοτικών τελών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων από το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοτικές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις κοινής

ωφέλειας, εφόσον περιλαμβάνουν τα στοιχεία του τιμολογίου.

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

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

i. 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.

ii. 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.

iii. 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».

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

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

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

τους προμηθευτές αποθεμάτων, καθώς και των αποθεμάτων που έχουν διακινηθεί και εκκρεμεί τιμολόγηση.

#### **1.1.6. ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

##### **(ΑΡΘΡΟ 7)**

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:

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

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

i. 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.

ii. 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.

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

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

Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη - καταναλωτή, η διεύθυνσή του και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός

της αστυνομικής του ταυτότητας, αν στερείται αριθμού φορολογικού μητρώου. Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

6. Η έκδοση εισιτηρίων θεάτρων, κινηματογράφων, συναυλιών και λοιπών συναφών καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, καθώς και η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων δύνανται να ανατίθενται σε τρίτο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις.

#### **1.1.7. ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ**

**(ΑΡΘΡΟ**

**9)**

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

στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. 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.

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

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

i. 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.

ii. 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.

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

iv. 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.

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

vi. Όταν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών αποθηκεύει, με ηλεκτρονικά μέσα τα οποία εξασφαλίζουν πρόσβαση με απευθείας σύνδεση (online) πρόσβαση στα σχετικά δεδομένα, τιμολόγια τα οποία εκδίδει ή

λαμβάνει, οι αρμόδιες αρχές του κράτους - μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένος και, όταν ο Φ. Π. Α. οφείλεται σε ένα άλλο κράτος - μέλος, οι αρμόδιες αρχές εκείνου του κράτους - μέλους έχουν δικαίωμα πρόσβασης, λήψης και χρήσης αυτών των τιμολογίων.

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

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

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



προϋπόθεση ότι τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην προθεσμία που ορίζεται από αυτή. Ειδικά για τα χρησιμοποιούμενα ηλεκτρονικά μέσα του ανωτέρω εδαφίου απαιτείται, προ της χρησιμοποίησής τους, σήμανση από αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μη σήμανσης των ηλεκτρονικών μέσων αρχειοθέτησης

6. Τα αθεώρητα βιβλία που ενημερώνονται μηχανογραφικά, μπορεί να μην εκτυπώνονται, εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, με την προϋπόθεση ότι, τα δεδομένα αυτά εκτυπώνονται άμεσα όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά.

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

#### **1.1.8. ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

##### **(ΑΡΘΡΟ 10)**

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. Επίσης, από 1.1.14 υπάρχουν οι Μ.Υ.Φ. από το πρώτο κιόλας ευρώ που στοχεύουν στην διασταύρωση των στοιχείων.

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:

i. Οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή πρόσωπα του άρθρου 1 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή λαμβάνουν από τα παραπάνω πρόσωπα, με την εξαίρεση των προμηθειών που λαμβάνουν από πρόσωπα του άρθρου 1 ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ. Π. Α. που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

ii. 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,

iii. 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,

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

προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

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

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει 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.

### **1.1.9. ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 11)**

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:

i. 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,

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

### **1.1.10. ΕΞΟΥΣΙΕΣ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 12)**

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,

### **1.1.11. ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 13)**

Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013.

### **1.1.12. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

#### **(ΑΡΘΡΟ 14)**

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

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

3. Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά βιβλία των παραγράφων 16 έως και 22 του άρθρου 4 και όπου γίνεται παραπομπή σε βιβλία τρίτης κατηγορίας νοούνται τα διπλογραφικά βιβλία των παραγράφων 7 έως και 15 του άρθρου 4.

4. Αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων εξακολουθούν να ισχύουν για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που

ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

**5. Οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2015.** Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συστήνεται Ομάδα Εργασίας, προκειμένου να επεξεργασθεί και να υποβάλει μέχρι 30.6.2013 τις προτάσεις της για περαιτέρω απλοποίηση και βελτίωση των προβλεπομένων από τον παρόντα Κώδικα διατάξεων και αντίστοιχες τροποποιήσεις που απαιτούνται στην εμπορική και λογιστική νομοθεσία.»

6.

i. Τα τρία πρώτα εδάφια της παραγράφου 21 του άρθρου 55 ν.4002/2011 (Α' 180) αντικαθίστανται ως εξής: «21. Η τοποθέτηση και η λήξη θητείας των προϊσταμένων των κατωτέρω οργανικών μονάδων, επιπέδου Τμήματος, Υποδιεύθυνσης και Διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών, διενεργείται χωρίς τη διαδικασία που προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 84, 85 και 86 του Υπαλληλικού Κώδικα (ν.3528/2007, Α' 26) και του άρθρου πέμπτου του ν. 3839/2010 (Α' 51), με μόνη απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για θητεία ενός έτους που μπορεί να ανανεώνεται μέχρι δύο φορές ή να διακόπτεται πριν τη λήξη της, με όμοια απόφαση και κύριο κριτήριο την επίτευξη των ποιοτικών και ποσοτικών στόχων που τους έχουν τεθεί. Οι υπάλληλοι που τοποθετούνται προϊστάμενοι σε αυτές τις οργανικές μονάδες πρέπει να διαθέτουν τα τυπικά προσόντα που προβλέπονται για τη θέση που καταλαμβάνουν, σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 84 του Υπαλληλικού Κώδικα, να μην έχει επιβληθεί σε βάρος τους οποιαδήποτε ποινή



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

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

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

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

v. Στο τέλος της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν.3943/2011 (Α' 66) προστίθενται δύο εδάφια ως εξής: «Οι ελεγκτές αξιολογούνται σε τριμηνιαία βάση στη βάση του αριθμού και του είδους των ελέγχων, καθώς και των επιτευχθέντων εσόδων. Αμέσως μετά την επιλογή των ελεγκτών συνάπτεται συμβόλαιο αποδοτικότητας, στο οποίο εξειδικεύονται οι συγκεκριμένοι στόχοι που οφείλουν να εκπληρώσουν.»

vi. Κατ' εξαίρεση, από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου και μέχρι 30 Ιουνίου 2013, οι θέσεις Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης των Εσόδων του Κράτους προκηρύσσονται και οι υποψήφιοι επιλέγονται από πίνακα που καταρτίζει η Ειδική Επιτροπή που προβλέπεται στην παράγραφο 16

του άρθρου 4 του ν.3943/2011 (Α' 66) μετά από συνέντευξη, προκειμένου η Επιτροπή να διαμορφώσει γνώμη για την προσωπικότητα και την ουσιαστική ικανότητα άσκησης των ειδικών καθηκόντων της θέσης. Για το χρονικό αυτό διάστημα, δεν απαιτείται η διενέργεια της προβλεπόμενης στο προηγούμενο εδάφιο συνέντευξης στην περίπτωση της επιλογής υπαλλήλων με τουλάχιστον διετή προηγούμενη εμπειρία σε ελεγκτικά καθήκοντα.

## **1.2. ΑΛΛΑΖΟΥΝ ΟΛΑ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ, ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΚΑΙ ΣΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ. - ΠΡΟΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ**

Με το παρόν προσχέδιο νόμου επιχειρείται, η απλοποίηση του Κ.Φ.Α.Σ. και ο εκσυγχρονισμός των λογιστικών κανόνων στην Ελλάδα, για πρώτη φορά από την δεκαετία του 80.

Το εν λόγω προσχέδιο νόμου έρχεται να υιοθετήσει την Οδηγία 2013/34, δηλαδή της (ενοποιημένης) λογιστικής οδηγίας της Ε.Ε. με κυριότερο στόχο την μείωση του κόστους συμμόρφωσης των επιχειρήσεων που λειτουργούν στην χώρα αναιρώντας, την πολυπλοκότητα του σημερινού συστήματος, με παράλληλη βελτίωση της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών. Επίσης, όπως προβλέπεται και από την οδηγία, τα όρια μεγέθους των επιχειρήσεων αλλάζουν και ταξινομούνται με βάση το μέγεθός τους ως εξής :

- Μικρές οντότητες. Οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α) σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.  
β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.  
γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

- Μεσαίες οντότητες. Οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- i. σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ,
- ii. καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ,
- iii. μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου:  
250 άτομα.

. Μεγάλες οντότητες. Οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- i. σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- ii. καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- iii. μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου:  
250 άτομα.

Επισημαίνεται ότι το σχέδιο προβλέπει την προαιρετική εφαρμογή του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ από τις οντότητες, σε ευθυγράμμιση με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές των άλλων χωρών και την υπαγωγή όλων των οντοτήτων του ιδιωτικού και δημοσίου τομέα στον εν λόγω προσχέδιο νόμου.

Τέλος, αναφορικά με τον Κ.Φ.Α.Σ. προβλέπεται να έχει ισχύ από την 1 Ιανουαρίου 2014 ενώ αναφορικά με τις λογιστικές ρυθμίσεις προβλέπεται εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 2015 με δυνατότητα άμεσης εφαρμογής, κατ' επιλογή της επιχείρησης.

### **1.3. ΤΙ ΘΑ ΙΣΧΥΣΕΙ ΑΠΟ 1.1.14 ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ Κ.Φ.Α.Σ. - ΔΕΙΤΕ ΤΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ «ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»**

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του σχεδίου νόμου «**Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις**» και ειδικότερα στο άρθρο 52 αυτού αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με τον Κ.Φ.Α.Σ.:

«Με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 52 του σχεδίου νόμου, γίνονται οι απαραίτητες τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, προκειμένου να επιτευχθεί η ομαλή εφαρμογή των διατάξεων ενόψει και της κατάργησης ορισμένων διατάξεων αυτού από 1.1.2014.».

Ας δούμε επιγραμματικά τις αλλαγές που ορίζονται στο σχέδιο νόμου:

I. Απαλλάσσονται οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. από την τήρηση των βιβλίων

Με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 52 του σχεδίου νόμου, προβλέπεται η απαλλαγή των αγροτών του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων με βάση το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων τους, ή το ποσό της επιστροφής του Φ.Π.Α. ή το ποσό της επιδότησης που αυτοί λαμβάνουν ανά

φορολογικό έτος, όπως τα σχετικά ποσά θα προσδιορισθούν με απόφαση του  
Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Η διάταξη του νομοσχεδίου έχει ως εξής:

1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 3 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) προστίθεται εδάφιο ως εξής: **«Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους, ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος.»**].

II. Έκδοση «τίτλου κτήσης» από τον υπόχρεο του Κ.Φ.Α.Σ. και για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση φορολογικών στοιχείων

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 52 του σχεδίου νόμου, ορίζεται η έκδοση «τίτλου κτήσης» από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και για τη λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως ήδη προβλέπεται και για την αγορά αγαθών.

Η διάταξη του νομοσχεδίου έχει ως εξής:

[ Στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 6 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 προστίθεται η φράση «ή την παροχή υπηρεσιών»].

III. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 52 του σχεδίου νόμου, αποσυνδέεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου από την έκδοση δελτίου αποστολής, που καταργείται ως υποχρέωση από 1.1.2014, και ορίζεται ως χρόνος έκδοσης του τιμολογίου για την πώληση αγαθών εντός προθεσμίας ενός μηνός από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

**Η διάταξη του νομοσχεδίου έχει ως εξής:**

[4. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 14 του άρθρου 6 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 αντικαθίσταται ως εξής:

«Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.»].

IV. Παρακολούθηση διακινηθέντων ή παραληφθέντων αποθεμάτων για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση τιμολογίου

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 52 του σχεδίου νόμου, ορίζεται η υποχρέωση εφαρμογής κατάλληλων, δικλίδων ασφαλείας, που εξειδικεύονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την παρακολούθηση των διακινηθέντων ή παραληφθέντων αποθεμάτων για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση τιμολογίου.

**Η διάταξη του νομοσχεδίου έχει ως εξής:**

[5. Στο τέλος του άρθρου 6 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 προστίθεται παράγραφος

19

ως

εξής:

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

V. Παράταση έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών

**Με την παράγραφο 6 του άρθρου 52 του σχεδίου νόμου, παρατείνεται η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών μέχρι 31.12.2014. Συνεπώς Και μετά την 1.1.2014 θα συνεχίσει να λειτουργεί το υφιστάμενο καθεστώς για τις λιανικές πωλήσεις .**

Η διάταξη του νομοσχεδίου έχει ως εξής:

[6. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 14 της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 αντικαθίσταται ως εξής: «Οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2015».]

#### **1.4. ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΤΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΧΡΗΣΗΣ Φ.Τ.Μ. ΑΠΟ 1.1.14 ΚΑΙ ΓΙΑ ΕΝΑ ΧΡΟΝΟ**

Δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ η εγκύκλιος με τα επαγγέλματα που σύμφωνα με το Δ.τύπου του ΥΠΟΙΚ δεν είναι υπόχρεοι στην τήρηση φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Ορίζουμε τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπάραγραφος Ε1) που εξαιρούνται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ταμειακών μηχανών ως εξής:

1. Οι παρακάτω κατηγορίες υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή του ν. 1809/1988(ΦΕΚ 222 Α'), για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και την μορφή του φορέα τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα):

α) Ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, παιδικού σταθμού, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι.

β) Ο εκμεταλλευτής θεαμάτων, ο πράκτορας κρατικών λαχείων, ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφών, η επιχείρηση μεταφοράς προσώπων γενικά, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ.

γ) Ο κατά παραγγελία αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια, ο αυτοαπασχολούμενος (φυσικό πρόσωπο) ράπτης ή ράπτρια που επιδιορθώνει ενδύματα και υφασμάτινα είδη, γενικώς, καθώς και ο εκμεταλλευτής ιαματικών πηγών του Ε.Ο.Τ.

δ) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασκεί το επάγγελμα του κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, με εξαίρεση τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

ε) Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρομύλου ή εργοστασίου αποφλοίωσης ρυζιού.

στ) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που ασχολείται με την κατασκευή οποιουδήποτε τεχνικού έργου (όπως ξυλουργός, σιδηρουργός, υδραυλικός, ηλεκτρολόγος, κτίστης και γενικά όσοι ασχολούνται με οικοδομικές εργασίες), καθώς και ο κατασκευαστής επιταφίων μνημείων (μαρμαρογλυφείων).



ζ) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που διατηρεί κτηματομεσιτικό γραφείο, γραφείο τελετών, γραφείο συννοικεσίων, γραφείο διεκπεραίωσης εμπιστευτικών εργασιών, γραφείο ευρέσεως εργασίας.

η) Η επιχείρηση ημερήσιου και περιοδικού τύπου για την είσπραξη συνδρομών, ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων, έκδοσης κοινοχρήστων λογαριασμών πολυκατοικιών, καθαρισμού και απολύμανσης κατοικιών, επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων και λοιπών εγκαταστάσεων κατοικιών, η επιχείρηση μεταφοράς αγαθών.

Οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών των ανωτέρω περιπτώσεων α' και δ' έως και η', δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α'), για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με την προϋπόθεση ότι, στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, με εξαίρεση τον εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης, που μπορεί να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος του πελάτη.

2. Οι αποδείξεις λιανικών συναλλαγών της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ., καθώς και οι αποδείξεις που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, εξαιρούνται από τη χρησιμοποίηση φορολογικής ταμειακής μηχανής, με εξαίρεση τους πωλητές (αγρότες - μεταπωλητές) σε λαϊκές αγορές.

3. Όσοι από τους πιο πάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, εκτός από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία τους παρέχεται η δυνατότητα να μη χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή διατηρούν μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση (κατάστημα), από την οποία πωλούν λιανικώς αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό (π.χ. ηλεκτρολόγοι, υδραυλικοί, που πωλούν ηλεκτρολογικά ή υδραυλικά είδη) ή από την επαγγελματική τους εγκατάσταση ασκούν παράλληλα και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάρχει υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικής ταμειακής μηχανής (π.χ. ράπτης ή ράπτρια που πωλεί και έτοιμα ενδύματα ή εσώρουχα κ.λπ.), υποχρεούνται να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, τουλάχιστον για τη δραστηριότητά τους αυτή, με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής.

#### **1.5. ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

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

### **Υποπαράγραφος Ε.1. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών**

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

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7ης Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον π.δ. 186/1992. Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο

απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων. Βεβαίως και οι ουσιαστικές διατάξεις χρειάζονται εκσυγχρονισμό και βελτίωση ώστε να μη δημιουργούν στους φορολογουμένους άχρηστες υποχρεώσεις. Δεν μπορεί όμως να υποστηριχθεί σοβαρά ότι είναι δυνατή η πλήρης κατάργησή τους, διότι η έννομη τάξη δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξη κανόνων ως προς τα τηρητέα βιβλία και τον τρόπο τηρήσεώς των ή ως προς τα στοιχεία που πρέπει να εκδίδονται κατά τις συναλλαγές και το περιεχόμενό τους. Άλλωστε αν δεν υπάρχουν οι κανόνες αυτοί, δεν είναι δυνατόν να αξιωθεί από τους ιδιώτες να ζητούν και να λαμβάνουν αποδείξεις κατά τις συναλλαγές τους. Σε όλες τις χώρες υπάρχουν διατάξεις για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τους φορολογουμένους, είναι δε δευτερεύον το ζήτημα αν αυτές είναι εντεταγμένες σε ιδιαίτερο νομοθέτημα ή αποτελούν μέρος του γενικού φορολογικού κώδικα.

Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων. Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε το 2010 (ν. 3842/2010) τέθηκαν οι βάσεις για τη γενικευμένη και ασφαλή χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων με σκοπό τη διασφάλιση των

φορολογικών δεδομένων και την αξιοποίησή τους τόσο από τις φορολογικές αρχές όσο και από τους συναλλασσόμενους.

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

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

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

- επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
- ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των

εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις (Οδηγία για την τιμολόγηση).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Με την παράγραφο 20 ορίζεται το περιεχόμενο και η προθεσμία ενημέρωσης του βιβλίου απογραφών που τηρείται από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών



που τηρεί απλογραφικά βιβλία και θεσπίζεται η υποχρέωση καταγραφής διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας, των αποθεμάτων που βρίσκονται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο, ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται.

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

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

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

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

Με την παράγραφο 4 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, ο χρόνος έκδοσης, το περιεχόμενο, η χρονική διάρκεια αυτού, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία (δελτίο αποστολής, τιμολόγιο - δελτίο αποστολής, απόδειξη λιανικής) που εκδίδονται από τον πωλητή, κατά

την παράδοση των αγαθών που διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα τήρησης θεωρημένου βιβλίου κινητής αποθήκης ανά όχημα, αντί της έκδοσης συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής, όταν η μεταφορά γίνεται με οχήματα ιδιωτικής χρήσης. Επισημαίνεται ότι οι αποδείξεις λιανικής εκδίδονται σε περίπτωση λιανικής πώλησης αγαθών, τα οποία διακινήθηκαν με συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, εφόσον ο πωλητής υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

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

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

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

Με την παράγραφο 8 ορίζονται οι περιπτώσεις εκείνες, οι οποίες ευθέως εξαιρούνται από την καθολικότητα της υποχρέωσης έκδοσης δελτίων

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Με τις παραγράφους 14 και 15 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών

προς άλλο υπόχρεο, το Δημόσιο και λοιπά πρόσωπα. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων αποσαφηνίζεται ότι το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η οριστικοποίηση, από τις αρμόδιες αρχές, της πώλησης των συγγραμμάτων.

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

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

Με την παράγραφο 18 ορίζεται ότι ως στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου, γίνονται δεκτά όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή, τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.

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

Με την παράγραφο 2 ορίζονται οι προϋποθέσεις έκδοσης απόδειξης επιστροφής.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται το περιεχόμενο της απόδειξης λιανικής ή επιστροφής που εκδίδουν οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και οι λοιποί υπόχρεοι. Ρυθμίζεται νομοθετικά η μη

αναγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, στις αποδείξεις λιανικής, που εκδίδουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν ιατρικό επάγγελμα. Στις περιπτώσεις αλλαγής λιανικώς πωληθέντος αγαθού, απαιτείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου και της διεύθυνσης του πελάτη, εφόσον η αξία του αγαθού που επιστρέφεται είναι άνω των τριάντα (30) ευρώ.

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

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

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

Με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 8 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών καθιερώνεται η υποχρέωση έκδοσης φορτωτικών από τους μεταφορείς, τα μεταφορικά γραφεία και τους διαμεταφορείς για τη μεταφορά αγαθών και ορίζεται ο τρόπος και χρόνος έκδοσής τους, καθώς και το περιεχόμενό τους. Ειδικά στην περίπτωση που η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του μεταφορικού γραφείου ή του διαμεταφορέα, ορίζεται υποχρέωση έκδοσης διπλότυπης κατάστασης αποστολής αγαθών, η οποία παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

i. Ορίζονται ως υπόχρεοι για την έκδοσή τους, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για την πραγματοποίηση επαγγελματικών δαπανών, για τις οποίες ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και οι εκμεταλλευτές



επιβατηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, για την καταβολή αμοιβών, που δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., σε οδηγούς.

ii. Ορίζεται το περιεχόμενό τους.

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

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

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζεται, για μεταβατικό διάστημα, η υποχρέωση θεώρησης των στοιχείων διακίνησης και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η θεώρηση όλων των βιβλίων καθώς και των τιμολογίων, με συνέπεια τη μείωση του γραφειοκρατικού κόστους, τόσο για τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες), όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες.

Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή άλλες Κεντρικές Υποδομές, που ήδη είναι σε διαδικασία υλοποίησης, καταργείται η θεώρηση των φορολογικών στοιχείων αξίας.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ο τρόπος τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων καθώς και η υποχρέωση επίδειξη αυτών άμεσα στον έλεγχο, όταν

τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν ή στην προθεσμία που τίθεται από τον έλεγχο όταν αυτά τηρούνται σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση. Δεν απαιτείται στην τελευταία περίπτωση σχετική έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., αλλά μόνο η υποβολή γνωστοποίησης.

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

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

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

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

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

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζονται οι καταστάσεις που πρέπει να υποβάλλουν τα υπόχρεα πρόσωπα, προκειμένου οι αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών να προβαίνουν σε διασταυρωτικούς φορολογικούς ελέγχους. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η υποβολή των ακόλουθων καταστάσεων και ισοζυγίων, δεδομένου ότι, διαπιστώθηκε ότι δεν εξυπηρετούσαν τον διασταυρωτικό φορολογικό έλεγχο:

α. Η κατάσταση με τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο μεριδολογίου γιατρών.

β. Η κατάσταση με τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών - αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αποθήκευσης.

γ. Η κατάσταση με τους αντισυμβαλλόμενους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών του υπόχρεου σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου.

δ. Το ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί λογιστικά βιβλία.

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

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

Με την παράγραφο 4 ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής των καταστάσεων της παραγράφου 1 και ορίζεται ρητά ότι, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

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

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

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

Με την παράγραφο 8 ορίζεται το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών και ορίζεται, για πρώτη φορά, ότι η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο

υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

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

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

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

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

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### 2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΒΣ – ΚΦΑΣ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα παρατεθούν αναλυτικά οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών με σκοπό να κατανοήσουμε σε πρακτικό επίπεδο τις μεγάλες αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με το νέο πλαίσιο. Κυριότερα θα υπογραμμιστούν οι μεταβολές που επέφερε η ένταξη του ΚΦΑΣ (Ν. 4093./2012) και κατ' επέκταση η κατάργηση του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992).

#### ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

##### Α. Ως προς τις έννοιες και την έκταση

1. Ο ΚΒΣ ήταν αποτελούμενος από 40 άρθρα , ενώ ο ΚΦΑΣ από 14 άρθρα. Η σύμπτυξη αυτή προέκυψε είτε από συγχωνεύσεις άρθρων του παλαιού κώδικα π.χ. το άρθρο 6 και 7 του ΚΒΣ , περί βιβλίων (τήρηση, τόπος φύλαξης κ.λ.π.) αντικαταστάθηκε με άρθρο 4 του ΚΦΑΣ, είτε από κατάργηση άρθρων του παλαιού κώδικα ( π.χ. καταργήθηκε εντελώς το άρθρο 10 για τα πρόσθετα βιβλία).

1. Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων μετονομάζεται σε Κώδικα Φορολο-γικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Η διαφορά αυτή δεν αλλάζει κάτι στα δεδομένα του νέου κώδικα.

2. Ενώ δεν αλλάζουν τα όρια των Ακαθάριστων εσόδων για την ένταξη σε κατηγορίες βιβλίων, καταργείται η διάκριση τους σε β' και γ' κατηγορία. Αντ' αυτού πλέον οι επιχειρήσεις τηρούν είτε

«απλογραφικά», είτε «διπλογραφικά» βιβλία και καταργούνται ρητά οι διατάξεις των παραγράφων 5,6 και 7 του άρθρου 4 του ΚΒΣ (περί νέων επιτηδευματιών). Οι Ε.Π.Ε., οι Α.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων. Από τους υπόλοιπους, όσοι έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα την προηγούμενη χρήση πάνω από 1.500.000€. Τα λογιστικά βιβλία ενημερώνονται μέχρι τέλους του επόμενου μήνα και όχι αργότερα από την προθεσμία της υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 4 παρ. 12 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι προϊσχύοντες διατάξεις προέβλεπαν την ενημέρωση των βιβλίων έως την 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη των παραστατικών και σχετικά με ταμειακά παραστατικά από την διενέργεια τους. Καταργήθηκε και δεν θα τηρούνται πλέον θεωρημένο ισοζύγιο, γενικό και αναλυτικά καθολικά, όταν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρηση τους. Από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία (βιβλία Γ' Κατηγορίας), θα τηρείται πλέον και «ηλεκτρονικός φάκελος», όπου θα αποθηκεύονται όλα τα στοιχεία, που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο. Απλογραφικά βιβλία (πρώην Β' Κατηγορίας), τηρούν ανεξαρτήτως ακαθάριστων εσόδων οι εξής: α ) Οι πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και οι πρατηριούχοι χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. β) Όποιος από αυτούς έχει και άλλο κλάδο (παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών), τότε για όλες τις δραστηριότητες του θα τηρεί τα βιβλία που αντιστοιχούν στα  
ακαθάριστα έσοδα του. γ) Οι εκμεταλλευτές πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 Ν.27/75.δ) Οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου και ο

πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (diesel). Όποιος από τους βενζινοπώλες και από τους εκμεταλλευτές πλοίων διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τότε αυτός τηρεί για τον άλλο αυτό κλάδο τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια έσοδα του (άρθρο 4 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του, τηρεί απλογραφικά βιβλία. Ομοίως και ο υπόχρεος που την προηγούμενη χρονιά είχε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000€ και η νομική μορφή ΔΕΝ είναι Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. ή Ι.Κ.Ε.. Όσοι ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών ή με την κατασκευή τεχνικών δημοσίων ή ιδιωτικών έργων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδα τους (άρθρο 4 παρ. 2 Κ.Φ.Α.Σ.).

3. Αντί της έννοιας του «επιτηδευματία» , που ίσχυε με τον προηγούμενο κώδικα, εισάγεται η έννοια του «υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών». Σύμφωνα με τον ΚΒΣ «επιτηδευματίας» είναι κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα μέσα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και τις αστικές κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρείες. Με την (σε ισχύ) διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. προβλέπεται ότι δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία (φυσικά πρόσωπα), ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο. Σε αυτό το σημείο αξίζει να επισημάνουμε ότι η εν λόγω απαλλαγή



αφορά τα πρόσωπα που τα ακαθάριστα έσοδα τους υπερβαίνουν τα 10.000 ευρώ από την πώληση των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά.

**Παράδειγμα:** *A.E. 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. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κ.Φ.Α.Σ. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 23 του Ν.4110/2013 «δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά».*

4. Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.2 του ΚΒΣ, προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία<sup>1</sup> επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο: α) την αποκλειστικά εκτός χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιοδήποτε τρόπο, β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων, γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών, δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλοίων και ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων. Αντίθετα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ σχετικά με την τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση, που αναφέρονται στο άρθρο 293 του ν.4072/2012 (ΦΕΚ 86<sup>A</sup> / 11-4-2012), στην

κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, υπόχρεο ή μη εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ και ο σκοπός του μπορεί να είναι η διενέργεια οποιασδήποτε εμπορικής πράξης, όχι απαραίτητα συγκεκριμένης και γενικά δεν απαιτείται η κάλυψη των προϋποθέσεων, που τίθεται με τις προϋπάρχουσες διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

**Παράδειγμα:** *Η κοινοπραξία Αθανασίου και Δημητρίου έχει αναλάβει την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή. Ο Αθανασίου είναι φυσικό πρόσωπο (συνταξιούχος δημοσίου), ενώ ο Δημητρίου είναι εργολάβος. [Με τις διατάξεις του προηγούμενου κώδικα δεν θα μπορούσε να συσταθεί μία τέτοια κοινοπραξία, καθόσον ο ένας από τους δύο συμβαλλόμενους είναι φυσικό πρόσωπο και όχι επιτηδευματίας]*

5. Πλέον, σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ, καθίστανται υπόχρεοι συναλλαγών ορισμένα πρόσωπα, τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του ΚΒΣ, δεν χαρακτηρίζονταν επιτηδευματίες. Αυτά είναι: α) τα φυσικά που παρέχουν συστηματικά υπηρεσίες στο Δημόσιο και στις Ν.Π.Δ.Δ. (άρθρο 3 παρ.1 ΦΠΑ) και β) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν δημιουργήσει σχέση μίσθωσης έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου που χρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφόσον το εισόδημα τους φορολογείται ως ελεύθερο επάγγελμα (Ζ1 πηγή ΚΦΕ).

Αυτά τα πρόσωπα από 1/1/2013 είναι υπόχρεα να υποβάλλουν έναρξη εργασιών, η οποία μπορεί να υποβληθεί μέχρι την έκδοση του πρώτου φορολογικού στοιχείου και όχι πριν την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ.

6. Οι Α.Λ.Π. (αποδείξεις λιανικής πώλησης) και οι Α.Π.Υ. (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) μετονομάστηκαν πλέον Α.Λ.Σ. «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών» (άρθρο 7 παρ. 15 Κ.Φ.Α.Σ.).

Στις αποδείξεις δεν θα αναγράφεται πλέον το είδος των υπηρεσιών που παρέχεται (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.). Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις συναλλαγές τους με άλλους υπόχρεους (επιτηδευματίες) θα εκδίδουν τιμολόγια και όχι αποδείξεις (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.).

B. Ως προς την έκδοση, τήρηση και διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων.

1) Σύμφωνα με τον ΚΒΣ (άρθρο 17 παρ.1), η ενημέρωση των βιβλίων Β' κατηγορίας (νυν απλογραφικά), γίνεται μέχρι τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση παραστατικού. Αντίθετα, ο ΚΦΑΣ επισημαίνει ότι επί τήρησης απλογραφικών βιβλίων (βιβλίο εσόδων-εξόδων) η ενημέρωση γίνεται στο τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

Π.χ. Ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών (φωτοτυπίες), τηρεί βιβλία εσόδων-εξόδων. Μέχρι τις 31-12-2013 προέβαινε στην ενημέρωση αυτών μέχρι την 15<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα. Ωστόσο 12-9-2014 που πραγματοποιήθηκε έλεγχος από τη ΔΟΥ, τα βιβλία της βρέθηκαν μη ενημερωμένα για το τρέχον τρίμηνο. Οι αρμόδιες ελεγκτές δεν έβαλαν πρόστιμο στον επιχειρηματία, καθώς δεν είχε επέλθει η λήξη του τριμήνου και δεν είχε υποβληθεί η περιοδική δήλωση ΦΠΑ.

2) Κατά τον ΚΦΑΣ, η τήρηση 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 διενέργεια του, ενώ ορίζεται ότι η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ και του βιβλίου απογραφών με την αξία αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων καθώς και του κλεισίματος του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα επίσης, με το νέο κώδικα θα τηρείται πλέον και «ηλεκτρονικός φάκελος», όπου θα αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούνται μηχανογραφικά, καθώς και όλα τα δεδομένα που απεικονίζονται στο τελευταίο προσωρινό και οριστικό ισοζύγιο. Σε αντίθετη περίπτωση ,ο ΚΒΣ όριζε ,ως καταλυτικό χρόνο ενημέρωσης των ημερολογίων τη 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα.

*Παράδειγμα: Η εταιρεία «Χ Α.Ε.», η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία , ενημερώνει βάσει νόμου 20 Φεβρουαρίου 2014 το βιβλίο απογραφών. Αυτό την καθιστά υπόχρεη μέχρι τις 28 Φεβρουαρίου 2014 να έχει υποβάλλει την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της , ανεξάρτητα αν το υπόλοιπο που θα προκύψει είναι χρεωστικό ή πιστωτικό.*

3) Σύμφωνα με τον ΚΒΣ το βιβλίο απογραφών έπρεπε να είναι ενημερωμένο μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (δηλαδή 31-12 κάθε έτους ). Από 1/1/2013, ωστόσο ο ΚΦΑΣ (άρθρο 4 παρ.2 ) ορίζει ότι το βιβλίο απογραφών ενημερώνεται με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και με το αποτέλεσμα (κλείσιμο) ισολογισμού , μέχρι την εμπρόθεσμη δήλωση της φορολογίας εισοδήματος.

4) Διαφορά επίσης εντοπίζεται σχετικά με την περίπτωση βλάβης μηχανήματος ή γενικά μη λειτουργίας του λογισμικού, η οποία κατά τον νέο κώδικα παρατείνεται χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση στο αρμόδιο κατάστημα της ΔΟΥ, η ενημέρωση όλων των βιβλίων, ημερολογίων και καταστάσεων

(συμπεριλαμβάνονται και οι καταστάσεις απογραφής) καθώς και του λογαριασμού 94(αποθήκη). Η παράταση αυτή δίνεται για όλη τη διάρκεια της βλάβης και δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης της φορολογίας εισοδήματος.

Αντίθετα ο ΚΒΣ (άρθρ. 5 παρ. 25) όριζε ότι πρέπει να γίνει αίτηση γνωστοποίησης στην εφορία και άφηνε διάστημα δέκα (10) ημερών , ως παράταση για την ενημέρωση των βιβλίων.

5) Επιπλέον επαναπροσδιορίζεται το ζήτημα που αφορούσε την έκδοση αντιτύπων, όσον αφορά τα στοιχεία. Η υποχρέωση αυτή προκύπτει από τις επιμέρους διατάξεις του ΚΦΑΣ για το τιμολόγιο (άρθρο 6 παρ.1), την απόδειξη λιανικής πώλησης (άρθρο 7 παρ.1 ) και τα έγγραφα μεταφοράς , όπως το δελτίο αποστολής, (άρθρο 8 παρ.13).

Ο ΚΒΣ από την άλλη επισήμαινε, ότι τα στοιχεία είτε τηρούνται χειρόγραφα είτε μηχανογραφημένα, έπρεπε να είναι τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονταν από τις διατάξεις του (π.χ. η Φορτωτική εκδιδόταν σε 4 αντίτυπα , όπου το 1<sup>ο</sup> συνοδεύει τα αγαθά , το 2<sup>ο</sup> παρεχόταν στον φορτωτή που μεταφέρει τα αγαθά , 3<sup>ο</sup> με την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» δινόταν στον λήπτη των αγαθών όπου κατέβαλλε και τα κόμιστρα και το 4<sup>ο</sup> παρέμενε στο στέλεχος του μπλοκ.), με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορών μέσων και θεαμάτων.

6) Καταργείται η αναγραφή ΣΕΙΡΑΣ και ΑΡΙΘΜΗΣΗΣ στα στοιχεία (αναφερόμενοι στην ενιαία αρίθμηση). Αλλαγή μεγάλη έγκειται στο γεγονός ότι, μπορεί να επαναληφθεί η αρίθμηση χωρίς γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ, όπως όριζε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Σε αυτό το σημείο αξίζει όμως να σημειωθεί ότι για διευκόλυνση του ίδιου του επιχειρηματία και του λογιστή στην μετέπειτα καταχώρηση δεν είναι ευδόκιμη η επανάληψη της

αρίθμησης γιατί μπορεί να οδηγήσει σε ατοπήματα, λογιστικά κατά κύριο λόγο.  
[ βλ. παράρτημα 1 ]

7) Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.1 του Ν. 1809/88, η χρήση ΦΤΜ<sup>1</sup> και Η/Υ επαφίεται στην κρίση του υπόχρεου. Το αν θα αποφασίσει να διακόψει τον ένα τρόπο τήρησης και να ακολουθήσει τον άλλο είναι εφικτό, με βασική προϋπόθεση όμως την γνωστοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ σύμφωνα με τον ΚΒΣ. Ωστόσο, από 1/1/2013 παύει να ισχύει η απαίτηση γνωστοποίησης, αφού ουσιαστικά καταργείται η παρ.6 του άρθρου 18 του ΚΒΣ (στο συγκεκριμένο άρθρο υπογραμμίζεται η απαίτηση γνωστοποίησης στην εφορία επανάληψης της ενιαίας αρίθμησης στα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλλα και εφόσον δεν υπάρχει φορολογική ταμειακή μηχανή).

8) Αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, πλέον οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών οφείλουν να αποδεικνύουν τις λήψεις υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου Π.Υ. συντάσσοντας εντός προθεσμίας **τίτλο κτήσης**, στον οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία των συμβαλλομένων και της συναλλαγής. Σημειώνεται ότι ως «τίτλος κτήσης» που συνάπτεται για την αγορά αγαθών μπορεί να είναι κάθε έγγραφη συμφωνία (ιδιωτικό συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση ακόμα και τιμολόγιο (λήψης υπηρεσιών), με τα στοιχεία των συμβαλλομένων( ονοματεπώνυμο διεύθυνση), το αντικείμενο της συναλλαγής, την ποσότητα, το συμφωνηθέν ποσό συναλλαγής.

Π.χ. Δημόσιος υπάλληλος εργαζόμενος επί 18 συναπτά έτη στο ΙΚΑ, με έφεση στα γράμματα και λάτρης της λογοτεχνίας αποφασίζει να εκδώσει μια σειρά ποιημάτων τα οποία έχει συνθέσει ο ίδιος. Σύμφωνα λοιπόν με τον προηγούμενο κώδικα, ο υπόχρεος αυτός θα έπρεπε να εκδώσει μια διπλότυπη απόδειξη δαπάνης η οποία θα έπρεπε να υπογραφεί και από τον δικαιούχο (εκδότη) με τα

---

<sup>1</sup> Φορολογική ταμειακή μηχανή

πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, την αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως, τους τυχόν φόρους και τις λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις που θα προέκυπταν. Ωστόσο, από 1/1/2013 η μοναδική υποχρέωση που θα είχαν οι δύο συμβαλλόμενοι, είναι να συνάψουν ένα ιδιωτικό συμφωνητικό παρουσία συμβολαιογράφου, το οποίο να καθορίζει την αμοιβή του συγγραφέα, τις υποχρεώσεις του εκδότη και τα στοιχεία αμοιτέρων και κατατίθεται στην Εφορία εντός ενός τριμήνου.

9) Καταργείται το άρθρο 10 του ΚΒΣ το οποίο αναφέρεται στα πρόσθετα βιβλία:

i. Βιβλίο αποθήκης<sup>2</sup>. Πλέον η παρακολούθηση των αποθεμάτων σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ για επιχειρήσεις με τζίρο άνω των 5.000.000 ευρώ θα γίνεται μέσω του λογαριασμού 94 (αποθήκη), ο οποίος έχει σχέση με τα αποθέματα και τον τρόπο τήρησης των μερίδων της αποθήκης (εγκ. ΚΦΑΣ ΠΟΛ. 1004/2013 αρθρ.4 ).

ii. Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών. Καταργούνται επειδή αποτελούν αλυσίδα και φυσική συνέχεια του βιβλίου αποθήκης.

iii. Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής<sup>3</sup>. Στη θέση του από 1/1/2013 εκδίδεται δελτίο αποστολής («ανάποδο δελτίο αποστολής»). Αυτό τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική του εγκατάσταση χωρίς στοιχείο διακίνησης

<sup>2</sup> Είναι το βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται για κάθε αγαθό οι αγορές και οι πωλήσεις κατά είδος, η ποσότητα και η αξία καθώς και η ποσοτική διακίνηση κατά είδος και η ποσότητα κατά την εισαγωγή και την εξαγωγή. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά, τουλάχιστον κατά είδος και ποσότητα. Η αξία κτήσης των πρώτων υλών που διατέθηκαν για την επεξεργασία καθώς και το κόστος των ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, που παράχθηκαν αναγράφονται στο βιβλίο αποθήκης στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την σύνταξη του ισολογισμού.)

<sup>3</sup> Είναι το βιβλίο, το οποίο τηρεί ο επιτηδευματίας επί ποσοτικής παραλαβής σε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς στοιχεία διακίνησης αγαθών από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά- πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, χρήση καθώς και για επεξεργασία στην περίπτωση που ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή αγρότης ειδικού καθεστώτος. Εδώ καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το επώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών, ο σκοπός της παραλαβής και η τιμή της μονάδας επί παραλαβής η συνολική αξία και η προμήθεια [ Π.Δ. 186/1992 παρ.1]).

αγαθών, από οποιονδήποτε τρίτο για αγορά- πώληση απλή διαμεσολάβηση προς πώληση κ.λ.π. Όταν κατά την παραλαβή των αγαθών εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο αγοράς δεν απαιτείται έκδοση δελτίου αποστολής.

iv. Βιβλίο ίδρυσης και εξόδων πρώτης εγκατάστασης. Είναι ένα ακόμη βιβλίο το οποίο καταργείται και τα δεδομένα τα οποία περιελάμβανε, διοχετεύονται πλέον στην πρώτη περιοδική δήλωση της επιχείρησης μετά την έναρξη και στον πρώτο ισολογισμό που συντάσσεται στο τέλος της χρήσης.

v. Θεωρητικά καταργούνται τα ακόλουθα βιβλία τα οποία όμως η επιχείρηση μπορεί άτυπα να διατηρεί προς διευκόλυνση και ενημέρωση της:

➤ Βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) [ αφορούσε εκμεταλλευτές οίκων ευγηρίας, ξενοδοχείων, ξενώνων, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών και κάμπινγκ. Σε αυτό καταχωρούσαν το ονοματεπώνυμο του πελάτη, την ημερομηνία άφιξης και τον αριθμό του δωματίου. Σε ορισμένες περιπτώσεις κατέγραφαν το «πακέτο» με τις υπηρεσίες και τα αγαθά που προσέφεραν.

➤ Ο εκμεταλλευτής παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, ελεύθερων σπουδών και γενικά πάντως είδους επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης τηρούσαν μητρώο μαθητών.

➤ Βιβλίο ασθενών τηρούσαν οι εκμεταλλευτές κλινικών ή θεραπευτηρίων με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή που καταχωρούσαν την χρονολογία εισόδου, ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, τη χρονολογία εξόδου, την θέση νοσηλείας, το είδος των Π.Υ., το είδος των φαρμάκων και των αναλώσιμων υλικών που του χορηγούνταν.

➤ Το βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρείχαν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονταν απ' αυτούς.



- Βιβλίο επίσκεψης ασθενών για εκμεταλλευτές διαγνωστικού κέντρου στο οποίο καταχωρεί για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του κ.λ.π.
- Βιβλίο πελατών για εκμεταλλευτή κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου στο οποίο καταχωρεί για κάθε μία επίσκεψη το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει κ.λ.π.
- Βιβλίο εκπαιδευομένων οδηγών για εκμεταλλευτή οδηγών αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων
- Βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών για τον επισκευαστή ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών επισκευών, επίπλων, μηχανών ή μηχανημάτων.
- Δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης, το οποίο χρησιμοποιεί ο εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων ή χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων.
- Βιβλίο στάθμευσης για εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων.
- Βιβλίο εισερχόμενων, για εκμεταλλευτή συνεργείου επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων.
- Βιβλίο επίσκεψης ασθενών, τηρείται από ιατρούς, οδοντιάτρους και εταιρείες που παρέχουν ιατρικές υπηρεσίες.
- Βιβλίο διάθεσης λαχείων, για πράκτορες κρατικών λαχείων.
- Βιβλίο πελατών, για φυσικοθεραπευτές και ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα για τους πελάτες που τους επισκέπτονται στην επαγγελματική τους εγκατάσταση.
- Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, για επιτηδευματίες οι οποίοι πωλούν για λογαριασμό τους ή για λογαριασμό τρίτων και

διατηρούν επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών κ.λ.π.

*Παράδειγμα: πλυντήριο αυτοκινήτων που δραστηριοποιείται από το 1991 τηρεί βιβλίο εισόδου- εξόδου αυτοκινήτων. Από 1-1-2013 και ενώ αυτή η υποχρέωση παύει να ισχύει, ο επιχειρηματίας αποφασίζει να συνεχίσει την τήρηση αυτού του βιβλίου. Πελάτης του εισήλθε στο μαγαζί με την πρόφαση ότι το προσωπικό του έκανε ζημιά στο αυτοκίνητο του κατά την πλύση στις 13-3-2014 και διεκδικεί αποζημίωση. Ωστόσο από βιβλίο εισόδου- εξόδου αυτοκινήτων, στο οποίο και ανέτρεξε ο επιχειρηματίας, αποδείχθηκε ότι το αυτοκίνητο του συγκεκριμένου πελάτη δεν είχε πλυθεί στην αναφερόμενη ημερομηνία αλλά μία εβδομάδα πριν. Επομένως, αν και η εφορία δεν το θεωρεί απαραίτητο ως μέσο ελέγχου για φοροδιαφυγή, εξακολουθεί να καθίσταται χρήσιμο για την ίδια την επιχείρηση. Βέβαια , ο ΚΦΑΣ απαιτεί την έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών εκδιδόμενη χειρόγραφα ή μέσω ΦΤΜ, αλλά δεν είναι από τα μέσα που μπορεί να πιστοποιήσει την ακριβή ημερομηνία εισόδου του οχήματος, ειδικά στην περίπτωση ταμειακής μηχανής .*

10) Μία σημαντική διαφορά επίσης, εντοπίζεται στο ότι πλέον δεν υφίσταται το μπλοκ ακύρωσης λανθασμένης έκδοσης αποδείξεων ή στοιχείων. Σύμφωνα με τον παλαιό κώδικα σε περίπτωση λάθους απόδειξης της ΦΤΜ ή λάθους τιμολογίου, ο επιτηδευματίας διατηρούσε ένα μπλοκ στο οποίο ανέγραφε το λάθος ποσό και επισύναπτε την απόδειξη ή το τιμολόγιο. Με το νέο κώδικα ωστόσο δίνονται οι εξής εναλλακτικές σε περίπτωση λάθους πληκτρολόγησης ή εγγραφής αντιστοίχως : α. Αν το λάθος διαπιστωθεί εγκαίρως και πριν την απομάκρυνση του πελάτη, εκδίδουμε απόδειξη με το σωστό ποσό και κρατούμε την λάθος απόδειξη επισυναπτόμενη στο ημερήσιο «Ζ». Κατά την εγγραφή στα βιβλία περνάμε αφαιρετικά την εν λόγω απόδειξη με αιτιολογία «λάθος χειρισμός ΦΤΜ κατά την πληκτρολόγηση».

β. Αν το λάθος δεν διαπιστωθεί εγκαίρως, αλλά κατά την έκδοση του ημερήσιου «Ζ» , τότε ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών θα πρέπει να εκδώσει μία απόδειξη επιστροφής κατά το λανθασμένο τμήμα του ποσού (*παράδειγμα: ο ταμίας βιβλιοπωλείου κατά την έκδοση απόδειξης για πώληση βιβλίου αξίας 50,00 ευρώ κάνει λάθος και εκδίδει χωρίς να το παρατηρήσει απόδειξη αξίας 500,00 ευρώ, την οποία μάλιστα δίνει και στον πελάτη. Στο τέλος της ημέρας, ωστόσο διαπιστώνοντας ότι τα χρήματα που έχει στο ταμείο δεν συμβαδίζουν με το ημερήσιο «Ζ», εντοπίζει το λάθος του. Έτσι λοιπόν, εκδίδει απόδειξη επιστροφής με αναγραφόμενη αξία 450,00 ευρώ.*) και αναγράφει σε αυτή **«εκδίδεται για λόγους λογιστικής τακτοποίησης λόγω λανθασμένης έκδοσης απόδειξης Νο...»**.

γ. Στην περίπτωση έκδοσης λανθασμένου στοιχείου που σημαίνεται με ΕΑΦΔΣΣ<sup>4</sup> , που προκύπτει από πρόβλημα κατά την εκτύπωση ή από λανθασμένη εισαγωγή στοιχείων, πριν τη χρήση αυτού , γίνεται να ακυρωθεί με αναγραφή πάνω σε αυτό (τιμολόγιο) η λέξη «ΑΚΥΡΟ», στο τέλος της ίδιας ημέρας υποχρεωτικά.

11) Κατά την επιστροφή αγαθού που πωλήθηκε λιανικά ή στην αλλαγή του λιανικώς πωληθέντος αγαθού, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ. Με τις προϊσχύουσες του ΚΒΣ, η απαίτηση αυτή υφίσταντο για επιστροφή ποσού άνω των δεκαπέντε (15) ευρώ [ βλ. παράρτημα 2 ].

12) Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του προϋπάρχοντος κώδικα ο επιτηδευματίας που έκανε χρήση υπολογιστή, για να τηρήσει τα βιβλία του και να εκδώσει τα στοιχεία του υποχρεούνταν: α. να έχει στην κατοχή του αναλυτικό εγχειρίδιο χρήσης λογισμικού στην ελληνική γλώσσα .

---

<sup>4</sup> Ειδική ασφαλής φορολογική διάταξη σήμανσης στοιχείων .

β. να διαθέτει στον αρμόδιο ελεγκτή της εφορίας, σε περίπτωση ελέγχου, κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό, για να βοηθήσει στην λήψη οποιουδήποτε στοιχείου ή πληροφορίας από τα αρχεία του υπολογιστή.

γ. να διαφυλάσσει, εκτός από τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του εν λόγω κώδικα, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης πληροφοριών μέχρι την εκτύπωση των δεδομένων τους και το εγχειρίδιο χρήσης του λογισμικού.

Από 1-1-2013, ο ΚΦΑΣ ορίζει ότι παύουν να ισχύουν οι παραπάνω υποχρεώσεις και ότι ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει σε πιθανό έλεγχο, να διαθέσει εξειδικευμένο προσωπικό για να εξυπηρετήσει τους εφοριακούς και να εκδώσει από τον υπολογιστή τα απαραίτητα στοιχεία για τον έλεγχο, χωρίς να χρειαστεί ο επιχειρηματίας να έχει στην κατοχή του ειδικό εγχειρίδιο χρήσης ενημερωμένο με κάθε επερχόμενη μεταβολή του λογισμικού.

13) Καταργείται η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ (άρθρο 37 ΚΒΣ). Σημειώνεται ωστόσο ότι οι αποφάσεις της Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, της Επιτροπής Λογιστικών Αμφισβητήσεων και της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφος 4 του νέου Κώδικα, για το χρόνο που ορίζεται και τα θέματα που ρυθμίζονται αντίστοιχα από αυτές, εφόσον με τις διατάξεις του υφίστανται οι σχετικές υποχρεώσεις.

14) Από 1-1-2013, ΔΕΝ περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων, τα ασφάλιστρα, οι επιστροφές από ασφάλιστρα και οι εκπτώσεις επί των ασφαλίσεων. Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται ηλεκτρονικά στη ΓΓΠΣ<sup>5</sup> από το 2005 (ΠΟΛ 1114/18-8-2005), ωστόσο πλέον καταργείται κατά την υποβολή η εκτύπωση των καταστάσεων σε τρία αντίτυπα.

---

<sup>5</sup> Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

Δηλαδή καταργείται κατ' ουσία η παράγραφος 4 του άρθρου 10 του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων, το οποίο αναφερόταν στον επιχειρηματία που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας και τηρεί βιβλίο επενδύσεων. Σε αυτό το σημείο υπογραμμίζεται ότι από την 1.1.2014 ,με την ΠΟΛ 1022/2014 έχουμε και την καθιέρωση των ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών-πελατών ), από το πρώτο κιόλας ευρώ.

15) Μία ακόμα διαφορά εντοπίζεται στην αναγραφή των στοιχείων του πελάτη στο τιμολόγιο και το δελτίο αποστολής. Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.10 του νέου Κώδικα δεν απαιτείται πλέον η αναγραφή της ΔΟΥ και του επαγγέλματος των συμβαλλομένων. Ενώ με τον προηγούμενο κώδικα ήταν απαιτητή η αναγραφή των άνωθεν στοιχείων. [ βλ. παράρτημα 3].

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

<u>ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΑΛΙΟΥ</u>
1. Από 40 άρθρα που είχε ο προηγούμενος κώδικας στον καινούριο εντοπίζουμε 14 . (πολλά είτε συνενώθηκαν είτε καταργήθηκαν)
2. Ως προς την έννοιες (ο επιτηδευματίας πλέον χαρακτηρίζεται υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα βιβλία β' και γ' κατηγορίας χαρακτηρίζονται πλέον απλογραφικά και διπλογραφικά)
3. Ως προς το χρόνο ενημέρωσης των βιβλίων και των στοιχείων (από την 15 <sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα στο τέλος του επόμενου μήνα)
4. Ως προς τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων (με τον ΚΒΣ ήταν θεωρημένα και διάτρητα από την αρμόδια ΔΟΥ, ενώ με τον ΚΦΑΣ δεν απαιτείται η θεώρηση αυτών).
5. Ως προς την τήρηση ορισμένων στοιχείων και βιβλίων (δεν υφίσταται πλέον το ακυρωτικό στοιχείο για την διόρθωση λάθους σε περίπτωση λάθους μηχανογράφησης, όπως επίσης καταργείται και το άρθρο 10 του ΚΒΣ για τα πρόσθετα βιβλία )
6. Σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ καθίστανται υπόχρεοι συναλλαγών πρόσωπα , τα οποία σύμφωνα με τον ΚΒΣ δεν ήταν. (π.χ. το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες στο δημόσιο )
7. Ως προς την αναγραφή των στοιχείων των συμβαλλομένων (πλέον δεν απαιτείται η Δ.Ο.Υ. και το επάγγελμα).
8. Ως προς την έκδοση αντιτύπων για τα στοιχεία που τηρούνται μηχανογραφημένα και για την ενιαία αρίθμηση και σειρά (ο ΚΒΣ απαιτούσε για τα παραπάνω γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ.)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η κατάργηση του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) στις 27/4/2011 και η ψήφιση του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012), δεν είναι τίποτα παραπάνω από έναν εκσυγχρονισμό του προηγούμενου κώδικα με ορισμένες αλλαγές ως προς τη δομή και την καλύτερη διατύπωση των διατάξεων των άρθρων, που σκοπό έχει την εξάλειψη της φοροδιαφυγής και τον περιορισμό της γραφειοκρατίας.

Αναλυτικότερα οι αλλαγές που φέρνει ο νέος Κώδικας έχουν σχέση με άτομα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και την θέσπιση κανόνων που στοχεύουν στον προσδιορισμό και το έλεγχο του αποκτούμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία. Επιπλέον η τήρηση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, εκτός από τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των υπόχρεων και των επιχειρήσεων, εκτείνεται και στην όσο δυνατόν καλύτερη παρακολούθηση της συνολικής οικονομικής δραστηριότητας, δηλαδή της παραγωγής, διακίνησης, τιμολόγησης, απογραφής, αποτίμησης, κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων και εμφάνισης των πράξεων στα βιβλία με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο.

Μια ακόμη αλλαγή εντοπίζεται στην απλούστευση της γραφειοκρατίας, αφού προβαίνει στην κατάργηση των πρόσθετων βιβλίων και του κοστολογίου με ορισμένες εξαιρέσεις. Επιπροσθέτως, επιδιώκει τη διαφάνεια των συναλλαγών με αυστηρούς κανόνες που επικεντρώνονται στην εξόφληση αυτών, αφού αλλάζει τα όρια των συναλλαγών με μετρητά (μέγιστο όριο 300 €) και «ζητά» την εξόφληση μέσω τραπεζής στοχεύοντας την φοροδιαφυγή.

Έτσι λοιπόν, η καθιέρωση του ΚΦΑΣ το 2013 έφερε μια σειρά πλεονεκτημάτων στο φορολογικό σύστημα και στην οικονομία. Όπως διαπιστώσαμε κατά την έρευνα μας τα ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ αυτά εστιάζουν:

- 1) Στη μείωση της γραφειοκρατίας, αφού οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών δεν χρειάζεται να εξυπηρετούνται στα υποκαταστήματα των εκάστοτε Δ.Ο.Υ με τις δαιδαλώδεις ουρές, για να κατά-θέσουν τις περιοδικές δηλώσεις ή να λάβουν κάποιο έγγραφο (όπως βεβαίωση δραστηριότητας) πλέον καθόσον υπάρχει το ενιαίο σύστημα εξυπηρέτησης πολιτών και επιχειρήσεων «gsis», που συμβάλλει στην άμεση εξυπηρέτηση με τις διαδικτυακές του υπηρεσίες και εξαλείφει την υποχρέωση θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων.
- 2) Στην απλοποίηση των κανόνων, αφού τα 40 άρθρα του ΚΒΣ με τις ασάφειες και τα κενά στον ΚΦΑΣ μετατρέπονται σε 14 κατανοητά άρθρα, όπως μάλιστα αναλύεται και στην αιτιολογική έκθεση του ΚΦΑΣ.
- 3) Στην εισαγωγή της τεχνολογίας στην οικονομία, καθώς ο 21<sup>ος</sup> αιώνας επιτάσσει την τεχνολογία ως μέσον απλοποίησης της καθημερινότητας για τον απλό πολίτη αλλά και τον επιχειρηματία. Επιπλέον, η κίνηση των δραστηριοτήτων μέσω των πληροφοριακών συστημάτων προσφέρει διαφάνεια κινήσεων.
- 4) Στην ασφαλή ανταλλαγή δεδομένων, μέσω της ΕΑΦΔΣΣ (ειδική ασφαλής φορολογική διάταξη σήμανσης στοιχείων), που προσφέρει αμεσότητα σε οποιοδήποτε αρχείο καταστεί απαιτητό ανά πάσα στιγμή και σιγουριά ότι το αρχείο-έγγραφο δεν θα χαθεί.



- 5) Στο ευκολότερο έργο των ελεγκτών, αφού έχει μειωθεί ο όγκος εργασίας (λιγότερα βιβλία) και είναι πλέον πιο εύκολη η εύρεση στοιχείων της επιχείρησης (ηλεκτρονικός φάκελος).
- 6) Στην μείωση της καθυστέρησης του κοινού από τις Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι οι περισσότερες καταθέσεις γίνονται ηλεκτρονικά, έχει καταργηθεί η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων και δεν υπάρχουν πλέον και κάποια βιβλία (π.χ. πρόσθετα βιβλία).
- 7) Στην αύξηση της εργασίας των λογιστών , άρα στην αύξηση των εισοδημάτων του συγκεκριμένου κλάδου, αφού λόγω των συνεχών αλλαγών ο κόσμος χρειάζεται καθοδήγηση από τους γνώστες.

Ωστόσο η γρήγορη ένταξη του ΚΦΑΣ στο οικονομικό στερέωμα, είχε και κάποια μειονεκτήματα. Αυτά είναι:

1. Μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η σύνδεση της ενημέρωσης των βιβλίων με τον χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Η σύνδεση αυτή δίνει την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν οι υπόχρεοι στα τηρούμενα βιβλία κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης Φ.Π.Α., στην περίπτωση που στόχο έχουν τη μεταχρονολόγηση κάποιων υποχρεώσεων τους (πχ Μετακύλιση πληρωμής Φ.Π.Α. σε μεταγενέστερες φορολογικές περιόδους), ή αναμένουν τη διαμόρφωση συγκεκριμένων οικονομικών μεγεθών προκειμένου να έχουν την ευχέρεια επιλογής των στοιχείων που θα καταχωρήσουν στα τηρούμενα βιβλία.

2. Επίσης η περίπτωση δυνατότητας έκδοσης αθεωρήτων αποδείξεων λιανικής πώλησης όταν παρουσιάζεται βλάβη στην Φ.Τ.Μ. ή υπάρχει διακοπή ρεύματος δίνει περιθώρια φοροδιαφυγής. Τα αθεώρητα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί στην καρτέλα του φορολογούμενου που τηρείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δε μπορούν να αναζητηθούν για έλεγχο, έτσι μπορεί λοιπόν να επιλέξει αν θα τα καταχωρήσει ή όχι στα βιβλία του.
3. Το σύστημα φτιάχτηκε και ψηφίστηκε σε μικρό χρονικό διάστημα με συνέπεια να μη γίνει σωστή διατύπωση και δεν συμπεριελάμβανε όλες τις ανάγκες που υπάρχουν. Συνέπεια αυτού ήταν σε μικρά χρονικά διαστήματα να υπάρχουν πολλές αλλαγές καθώς και μεγάλο εύρος επεξηγηματικών εγκυκλίων, τα οποία προκαλούν σύγχυση και ασάφειες στους υπόχρεους για το τι ακριβώς πρέπει να τηρήσουν κάθε φορά.
4. Ο Κώδικας αρχικό σκοπό έχει μέσω της απλοποίησης να υπάρξει οικονομική ανάπτυξη, δε δίνει όμως κάποιο κίνητρο να γεννηθούν νέες επιχειρήσεις ή να συγχωνευτούν επιχειρήσεις ώστε να αναπτυχθεί η οικονομία περισσότερο, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
5. 20 ημέρες μετά (20 Ιανουαρίου 2014) την εφαρμογή του νόμου ανακοινώθηκαν οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α') για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., (ΠΟΛ. 1023/20.1.2014 «Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που

επήλθαν με το άρθρο του Ν.4223/2013) αφήνοντας κενά για τις ενέργειες που υπήρξαν στο διάστημα των 20 ημερών.

Συνοψίζοντας η προσπάθεια για την ομαλότερη κύλιση της οικονομίας μέσα στην κρίση και η έξοδος της Ελλάδας από αυτήν δημιούργησε ένα κλίμα ραγδαίων εξελίξεων στο φορολογικό καθεστώς, των οποίων τα αποτελέσματα είναι αβέβαια και δημιουργούν κενά σε όλους τους οικονομικούς κύκλους.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΠΗΓΕΣ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ

- <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=131552>
- [http://4.bp.blogspot.com/\\_MT4kLiQmatQ/TFrdFHOnVBI/AAAAAAAAAUUs/vId\\_18AoWCs/s1600/%CE%91%CF%80%CF%8C%CE%B4%CE%B5%CE%B9%CE%BE%CE%B7+%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%87%CE%AE%CF%82+%CF%85%CF%80%CE%B7%CF%81%CE%B5%CF%83%CE%B9%CF%8E%CE%BD+001.jpg](http://4.bp.blogspot.com/_MT4kLiQmatQ/TFrdFHOnVBI/AAAAAAAAAUUs/vId_18AoWCs/s1600/%CE%91%CF%80%CF%8C%CE%B4%CE%B5%CE%B9%CE%BE%CE%B7+%CF%80%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%87%CE%AE%CF%82+%CF%85%CF%80%CE%B7%CF%81%CE%B5%CF%83%CE%B9%CF%8E%CE%BD+001.jpg)
- <https://eleftherovima.files.wordpress.com/2012/01/ceacce4ceb5ceb9ceb1-ceb5ceb9cf83cf8cceb4cebfcf85-cebcceb1cf81cebcecb1cf81cebfceb3cebbcf8dcf80cf84ceb7.jpg?w=717&h=397>
- <https://attikosparatiritis.files.wordpress.com/2011/09/cf83cebfcf86cf81cf8ecebdcceb7cf82-cebaceb1ceb9-cf83ceb9ceb1-cebf-ceb5.jpg>
- [http://www.e-forologia.gr/webTexts/docsImages/AA/2012/AA\\_gr\\_1579\\_20120918/A\\_A\\_gr\\_1579\\_20120918\\_3.jpg](http://www.e-forologia.gr/webTexts/docsImages/AA/2012/AA_gr_1579_20120918/A_A_gr_1579_20120918_3.jpg)
- <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/17730>
- [http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item\\_id=4759552](http://epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4759552)
- <http://www.forin.gr/>
- <http://www.parliament.gr/>
- <http://www.capitaltax.gr/>
- <http://www.lawnet.gr/>
- <http://www.epixeirisi.gr/>

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Σταματόπουλος Δ., Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις eforin, Αθήνα 2013.
- Τότσης Χ., Φορολογικό ποινολόγιο Έκδοση 11η, Εκδόσεις Πάμισος, 2013
- Παπαδέας Β. Παναγιώτης, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με Φ.Π.Α. και Ε.Γ.Λ.Σ., Ιδιωτική Έκδοση, Αθήνα 2013
- Σταματόπουλος Δ., Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις eforin, Αθήνα 2007
- Τάτσος Ν., Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική, Εκδόσεις Κριτική,

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ**

**Παράρτημα 1**

<small>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</small> 5/09/2011	<small>ΩΡΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ Δ. ΕΝΩΦ. ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ</small> 18'	No 2514			
<b>ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ</b> (ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)					
<small>ΑΡΙΘ. ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟΥ ΜΕΣΟΥ</small> ΥΧ 6060		<b>Ε. ΣΟΦΟΡΩΝΗΣ &amp; ΣΙΑ Ο.Ε.</b> ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ (SUPER MARKET) ΓΑΛΑΖΙΑΣ ΑΚΤΗΣ ΛΑΓΟΝΗΣΙ ΚΑΛΥΒΙΑ ΑΦΜ: 081443160 ΔΟΥ ΚΟΡΩΠΙΟΥ ΤΗΛ: 22910 22220 FAX: 22990 70801			
<small>ΕΠΩΝΥΜΙΑ:</small> ΑΔΜΚΕΣ Α.Ε. <small>ΕΠΙΓΕΓΜΑ:</small> ΔΗΜΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ <span style="float: right;"><small>Α.Φ.Μ.:</small> 090125653</span> <small>ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ:</small> ΑΘΗΝΩΝ 5 ΡΗΤΑ ΦΕΡΑΙΟΥ <span style="float: right;"><small>ΠΟΛΗ:</small> ΚΑΛΥΒΙΑ</span> <small>ΤΟΠΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗΣ:</small> ΑΣΡΑ ΜΑΣ <span style="float: right;"><small>Δ.Ο.Υ.:</small> ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ</span> <small>ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΣ:</small> ΠΑΡΑΜΑ ΑΝΑΒΥΣΣΟΥ - ΑΘΗΝΕΣ <span style="float: right;"><small>ΤΗΛ.:</small></span>					
<small>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ</small>	<small>Μ.Μ.</small>	<small>ΠΟΣΟΤΗΣ</small>	<small>ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ</small>	<small>Φ.Π.Α. 23 %</small>	<small>Φ.Π.Α. 13 %</small>
Μαγιον 330ml x 24	16	2	15,96	31,92	
Κόλα-κόλα κολλι 330x24	11	2	9,58	19,16	
Κόλα-κόλα 11 330x24 (1/2)	11	1	9,58	9,58	
Κόλα-κόλα γίρο 330x24 (1/2)	11	1	9,58	9,58	
Μους Πορτοκάλι x 24	11	2	10,80	21,60	
Μους Γκράνι x 24	11	2	10,80	21,60	
Φάβια Πορτοκ 330x24	11	2	9,58	19,16	
Βρεζελ Γκράνι	11	1	32,88	32,88	
Αμυγδ κολλι 330x24	11	4	14,00	56,00	
Χαυτελευκο 330x24	11	2	17,93	35,86	
Αμυγδα pulse	11	1	22,08	22,08	
Μους Βίσκοι x 12	11	1	2,20	2,20	
Μους γάλα 500ml	11	20	2,40		48,00
Μαγιον 2,100x24	24	20	1,30	26,00	
Τσακίρι x 24 100x16	16	2	13,60	<del>27,20</del>	27,20
Τσακίρι x 24 100x16	11	2	13,60	<del>27,20</del>	27,20
Τσακίρι ΒΒΦ	11	2	13,60		27,20
<small>ΟΛΟΓΡΑΦΟΣ</small> <i>Καλλιόπη Βασιλάκη</i> <small>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΤΡΙΑ</small> <small>ΥΠΙΣΤΗΤΗΣ</small> <i>Καλλιόπη Βασιλάκη</i> <small>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΤΡΙΑ</small> <input type="checkbox"/> <small>ΜΕΡΗΤΟΙΣ</small> <input type="checkbox"/> <small>ΕΚΔΟΣΗ</small> <input checked="" type="checkbox"/> <small>ΠΑΡΑΔΟΣΗ</small> <input type="checkbox"/> <small>ΠΑΡΑΛΑΒΗ</small> <input type="checkbox"/> <small>ΜΕ ΤΗΡΕΣΗ</small>				<small>ΑΞΙΑ</small> 312,62 <small>Φ.Π.Α.</small> 71,90 <small>ΣΥΝΟΛΑ</small> 449,92 <small>ΟΛΙΚΟ</small> 530,97	<small>ΑΞΙΑ</small> 129,60 <small>Φ.Π.Α.</small> 16,85 <small>ΣΥΝΟΛΑ</small> 88,75

πηγή: attikosparatiritis.files.wordpress.com

<b>ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ</b>			ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ
€ #212#			5.18.11	A	137
ΕΙΣΠΡΑΞΑΜΕ ΑΠΟ			«ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ ΑΧΑΡΝΩΝ» ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΗ ΑΧΑΡΝΩΝ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΗΜΟΥ ΑΧΑΡΝΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΕΠΙΘΥΜΑΝ ΕΡΓΕΣΤΩΝ, ΕΚΜΙΣΘΟΣΗΣ - ΔΙΑΧΕΡΙΣΗΣ ΑΣΦΗΤΩΝ ΕΔΡΑ: ΑΝΑΠΑΥΣΕΩΣ 1 - 136 75 ΑΧΑΡΝΕΣ ΑΦΜ: 997803194 - ΔΟΥ ΦΑΕΕ ΑΣΗΝΩΝ ΤΗΛ. 210 2401933		
διεύθυνση	15 ΑΧΑΡΝΕΣ				
ολογράφως το ποσό	ΔΙΑΚΟΣΙΑ ΔΕΔΕΚΑ ΕΥΡΩ				
<b>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ</b>			<b>ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ &amp; ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΕΙΣΠΡΑΞΑΝΤΟΣ</b>		
ΑΔΕΙΑ ΕΞΟΔΟΥ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΚΑΤΑΣΧΕΥΗΣ ΤΑΦΟΥ ΓΙΑ			Οfe		
B-B-10					

πηγή: /eleftherovima.files.wordpress.com

<b>ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ</b>	
ΟΝΥΜΙΑ:	Α.Φ.Μ.:
ΤΕΛΜΑ:	Δ.Ο.Υ.:
ΕΥΝΣΗ:	ΠΟΛΗ:
ΦΟΡΤΩΣΗΣ:	ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ:
ΣΜΟΣ:	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΥΤ/ΤΟΥ:
Α.Μ.Μ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ
	ΤΙΜΗ

Πηγή:

[http://www.agro24.gr/sites/default/files/styles/466x212/public/field/image/deltio\\_apostolis.jpg?itok=VP44WooF&c=ad8e758f5ec03b42ba600fc2c7098402](http://www.agro24.gr/sites/default/files/styles/466x212/public/field/image/deltio_apostolis.jpg?itok=VP44WooF&c=ad8e758f5ec03b42ba600fc2c7098402)



**Παράρτημα3**

**RAM EUROPE** ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ Ε.Π.Ε.  
 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΑΚΤΩΝ  
 ΚΕΝΤΡΙΚΟ: 1ο ΧΙΛ. ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ - ΚΑΣΤΡΟΥ - 323 00 ΟΡΧΟΜΕΝΟΣ  
 ΥΠΟΚΜΑ: 1ο ΧΙΛ. ΟΡΧΟΜΕΝΟΥ - ΚΑΣΤΡΟΥ - 323 00 ΟΡΧΟΜΕΝΟΣ  
 Τηλ. 22610 34980 - 34981, 32424  
 Α.Φ.Μ. 095341627 - Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ 1421

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΦΠΑ  
 ΓΕΝΟΛΟΓΙΑΣ ΠΥΡΓΩΝ 0759  
 Ημερομηνία 24-12-09

**ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ**

Ο κ. ΔΗΜΟΣ ΠΥΡΓΟΥ

Επάγγελμα Ο.Τ.Α. Α.Φ.Μ. 099161320

Διεύθυνση ΠΑΤΡΩΝ Κ. Τ. ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΥ - ΠΥΡΓΟΣ Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ

Αιτία πίστωσης ΑΚΥΡΩΣΗ ΤΑΔ 5682 / 24-12-09 ΛΟΓΩ ΕΛΑΣΤΗΣ ΤΡΙΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΒΑΣΗ ΣΥΜΒΑ  
 ΚΑΤΩΤΗΝ ΑΔΑΣΤΗΤΗΣ ΤΩ ΠΕΛΑΤΗ

ΠΟΣΟΤ.	Ε Ι Δ Ο Σ	Μ/Μ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΤΑΙ ΣΕ Φ.Π.Α.	
				9%	19%
1	ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΟΣ ΔΕΜΑΤΟΠΟΙΗΤΗΣ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ	ΤΕΜ.	840.000,00		840.000,00
1	ΕΙΔΙΚΟΣ ΒΡΑΧΙΟΝΟΦΟΡΟΣ ΦΟΡΤΕΤΗΣ	ΤΕΜ.	90.000,00		90.000,00
1	ΜΙΚΡΟΣ ΥΔΡΟΣΤΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΤΕΤΗΣ	ΤΕΜ.	16.000,00		16.000,00

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ - ΚΙΤΡΙΝΟ - ΣΤΕΛΕΧΟΣ



# KESSARIS

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΚΑΙΣΑΡΗΣ Ο.Ε. «-ΚΟΣΜΗΜΑΤΑ-» ΥΠ/ΜΑ: ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ 7 - 105 64 ΕΑΡΑ: ΒΟΥΚΟΥΡΕΣΤΟΥ 4 ΑΘΗΝΑ  
Α.Φ.Μ.: 092286170 - Δ.Ο.Υ.: Δ' ΑΘΗΝΩΝ, Τηλ.: 210 3711000 - Fax: 210 3214808

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΜΗΝΑΣ	ΩΡΑ ΕΜΠΡΟΣΒΙΒΑΣΗΣ
Τιμ. Πώλησ. - Δελτ. Αποστ. Σειρά Α'	Α	00175	27/06/06	12	51

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ
ΚΩΔΙΚΟΣ: 02704 ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: ΣΗΜΕΝΣ Α.Ε. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΚΕΝΤΡΟ: ΕΛΓΩΝ ΟΔΟΣ/ΑΡΙΘ: ΑΡΤΕΜΙΔΟΣ 8 ΠΟΛΗ/ΚΑΤΑΣΤΗΡΙΑΚΟ: ΘΗΡΑΚΙ ΤΗΛΕΦΩΝΟ: 151 25 Α.Φ.Μ.: 094112730 Δ.Ο.Υ.: ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΑΚΗΡΥΞΗΣ: ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΤΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ: Πανεπιστημίου 7 - Αθήνα ΤΟΠΟΣ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟΥ: ΕΑΡΑ ΤΟΥΤΕ ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ: Παραλαβή Πελάτη ΤΡΟΠΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ: Επί Πιστώσεως

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Μ.Μ.	ΠΟΣΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΑΣΙΑ (ΠΡΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ)	ΕΚΠΤΩΣΗ %	ΠΟΣΟ (ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ)	ΑΣΙΑ (ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ)	ΣΥΛΛ.	ΑΣΙΑ Φ.Π.Α.
ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΓΟ									
ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΘΕΩΡΗΣΗΣ	008.40	19	191.60	✓				
	55949								
							1,008.40		
							0.00		
							1,008.40		
							191.60		
							1,200.00		
							1,200.00		

Βαλ. Σειρά Σήμανσης:  
 1C DCC291092297962104AEEB650B4C39044 0013 00014390 0606271119 EZK03000789

-Ο- ΕΚΔΟΤΗΣ  
 -Ο- ΠΡΑΞΙΟΥΧΟΣ  
 -Ο- ΠΑΡΑΛΑΒΕΥΣΗ

Πηγή: [http://4.bp.blogspot.com/\\_t2sJOXUOqPs/UXTLst1G\\_3I/AAAAAAACK7k/NMnOE5mMApM/s1600/kessariss.jpg](http://4.bp.blogspot.com/_t2sJOXUOqPs/UXTLst1G_3I/AAAAAAACK7k/NMnOE5mMApM/s1600/kessariss.jpg)

## Παράρτημα 4 (περί στοιχείων)

**Ποια φορολογικά στοιχεία θα πρέπει να είναι θεωρημένα και ποια αθεώρητα**

Χειρόγραφο δελτίο αποστολής	Θεωρημένο
Μηχανογραφικό δελτίο αποστολής	Σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Χειρόγραφο τιμολόγιο πώλησης αγαθών	Αθεώρητο
Μηχανογραφικό τιμολόγιο πώλησης αγαθών	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Χειρόγραφο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	Αθεώρητο
Μηχανογραφικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Χειρόγραφο τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων	Αθεώρητο
Μηχανογραφικό τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Χειρόγραφο τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων	Αθεώρητο
Μηχανογραφικό τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Φορτωτική (χειρόγραφη)	Αθεώρητη
Φορτωτική (από Η/Υ)	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Απόδειξη αποστολής αγαθών (χειρόγραφη)	Αθεώρητη
Απόδειξη μεταφοράς (χειρόγραφη)	Αθεώρητη
Απόδειξη αυτοπαράδοσης (χειρόγραφη)	Αθεώρητη
Απόδειξη δαπάνης (χειρόγραφη)	Αθεώρητη
Απόδειξη δαπάνης (μηχανογραφική)	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
Απόδειξη λιανικών συναλλαγών	Με χρήση Φ.Τ.Μ
Απόδειξη λιανικών συναλλαγών	Με χρήση Η/Υ

<b>και ποια αθεώρητα</b>	
<b>Χειρόγραφο δελτίο αποστολής</b>	Θεωρημένο
<b>Μηχανογραφικό δελτίο αποστολής</b>	Σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
<b>Χειρόγραφο τιμολόγιο πώλησης αγαθών</b>	Αθεώρητο
<b>Μηχανογραφικό τιμολόγιο πώλησης αγαθών</b>	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
<b>Χειρόγραφο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών</b>	Αθεώρητο
<b>Μηχανογραφικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών</b>	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
<b>Χειρόγραφο τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων</b>	Αθεώρητο
<b>Μηχανογραφικό τιμολόγιο επιδοτήσεων, αποζημιώσεων</b>	Χωρίς σήμανση από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.
<b>Χειρόγραφο τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων</b>	Αθεώρητο
<b>Μηχανογραφικό τιμολόγιο αγοράς αγροτικών</b>	Χωρίς σήμανση από