

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
(Τ.Ε.Ι.) ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Πτυχιακή εργασία



**ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ  
ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΠΡΟΣΤΙΜΑ**

*Εισηγήτρια: Ελένη Γούσια*

---

Σπουδάστριες:  
Ελένη Αντωνοπούλου  
Πολυξένη Παπαχριστοπούλου

---

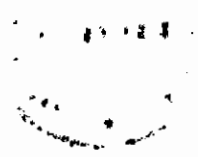


---

ΠΑΤΡΑΣ 1999

PIBMOZ  
IEAFOHNS

2970



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

### ΕΝΟΤΗΤΑ Ι

▪ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ	7
▪ Δελτίο Αποστολής (Άρθρο 11)	7
• Περιπτώσεις έκδοσης Δ.Α.	7
• Περιεχόμενα Δ.Α.	11
• Διάρκεια Δ.Α.	17
• Περιπτώσεις διακίνησης αγαθών για τις οποίες μπορεί να μην εκδίδεται Δ.Α.	19
• Αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη	21
• Φωτοαντίγραφο Δ.Α.	23
• Ανάποδο Δ.Α.	24
• Ακύρωση τιμολογίου- Δ.Α. λόγω μη παραλαβής των αγαθών	25
• Μη παράδοση αγαθών- Επιστροφή στο κατάστημα	25
• Μη επίδειξη συνοδευτικού στοιχείου με τον μεταφορέα- ευθύνη φορτωτή	27
• Απαγόρευση τοποθέτησης των Δ.Α. εντός των δεμάτων	27
• Σε ποιες περιπτώσεις εκδίδεται Συγκεντρωτικό Δ.Α.	29
• Τι αναγράφεται στο Συγκεντρωτικό Δ.Α.	29
• Ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται κατά τη παράδοση των αγαθών τα οποία διακινούνται με Συγκεντρωτικό Δ.Α.	30

• Αποστολή αγαθών σε υπάλληλο- οδηγό που βρίσκεται στην επαρχία για διανομή	31
• Πλανόδιος που χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο ως κινητό κατάστημα	32
• Ποιος είναι ο χρόνος έκδοσης του Συγκεντρωτικού Δ.Α. και αν μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά το ίδιο δελτίο σε πολυήμερο ταξίδι	33
• Δελτίο εσωτερικής διακίνησης	35
▪ <b>Άρθρο 12 – Τιμολόγιο</b>	37
• Έκδοση τιμολογίων. Υπόχρεοι	37
• Χρόνος έκδοσης τιμολογίου	41
• Περιεχόμενο τιμολογίου πώλησης	42
• Επιστροφές & Εκπτώσεις	44
• Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών	46
• Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	47
• Περιεχόμενο Τ.Π.Υ.	47
• Επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών	48
• Τιμολόγιο αγοράς (αγροτικά προϊόντα)	49
• Τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτη	50
• Πιστωτικό τιμολόγιο	
▪ <b>Άρθρο 13</b>	53
• Απόδειξη λιανικής πώλησης	55
• Απόδειξη παροχής υπηρεσιών	58

• Φορολογικές ταμειακές μηχανές	59
▪ <b>Άρθρο 14</b>	60
• Αποδείξεις αυτοπαράδοσης	60
▪ <b>Άρθρο 15</b>	62
• Αποδείξεις δαπανών	62
• <b>Ενδοκοινοτική διακίνηση αγαθών</b>	64
• Διακίνηση αγαθών από την Ελλάδα προς χώρες της ΕΟΚ	64
• Διακίνηση αγαθών από χώρες της ΕΟΚ προς τους Έλληνες αγοραστές	65
• Μεταφορά αγαθών από χώρες ΕΟΚ όχι κατ' ευθείαν στις εγκαταστάσεις του αγοραστή, αλλά μέσω των εγκαταστάσεων του διαμεταφορέα	66
▪ <b>Άρθρο 16</b>	68
▪ <b>Εγγραφα Μεταφοράς</b>	68
• Γενικά	68
• Περιεχόμενα Φορτωτικής	72
• Διπλότυπη απόδειξη	73
• Θεωρημένο Διορθωτικό Σημείωμα μεταφοράς	74
• Έννοια μεταφορέα	76
• Έννοια μεταφορικού γραφείου	76
• Φορτωτική μεταφορικού γραφείου	77

• Διεθνείς μεταφορές	78
• Θαλάσσιες - Εναέριες μεταφορές	78
• Αστικές μεταφορές - Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς	79
• Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς	80
• Ημερολόγιο μεταφοράς αγροτών	81
• Χρόνος έκδοσης Φορτωτικής	83
• Αναγραφή δύο ημερομηνιών στις φορτωτικές	83
• Κατάσταση αποστολής αγαθών	85
• Πότε εκδίδεται φορτωτική και πότε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για μεταφορές αγαθών	88

• Συγκεντρωτική Φορτωτική	90
---------------------------	----

## ΕΝΟΤΗΤΑ II

▪ <b>ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ – ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>	91
• Γενικά	91
• Γενικές παραβάσεις	91
• Κατηγορίες προστίμων	92
• Κυμαινόμενο πρόστιμο	93
• Πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής	94
• Ανακρίβεια στοιχείων	99
• Πολλαπλάσιο πρόστιμο	101
• Έννοια υποτροπής	101

• Μη επιβολή προστίμου	105
• Σχετική διάταξη	105
• Ορια κυμαινόμενων προστίμων	106
• Αυτοτελείς παραβάσεις	107
• Εκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων	116
• Λήψη εικονικών τιμολογίων και Δ.Α.	118
• Εικονική ακύρωση εκδοθέντων τιμολογίων	119
• Τρόπος διαπίστωσης γενικής ή αυτοτελής παράβασης	120
• Κριτήρια καθορισμού του ύψους του προστίμου	121
• Επιβολή προστίμου	122
• Παραγραφή δικαιώματος επιβολής προστίμου	127
• Βεβαίωση και καταβολή προστίμων (αριθμός δόσεων)	128

### **ΕΝΟΤΗΤΑ ΙΙΙ**

▪ <b>ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ &amp; ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ (Άρθρο 35)</b>	132
• Γενικά	132
▪ <b>ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ</b>	133
• Άρθρο 31 Ν.1591/86 - Αδικήματα φοροδιαφυγής	133
• Άρθρο 54ν 2065/92 - Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής	135
• Άρθρο 32 Ν.1591/86 - Ποινική δίωξη	137
• Ποιο θεωρείται πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο	140

- Υπαρξη δόλου. Υποχρέωση της Δ.Ο.Υ. για μηνυτήρια αναφορά 144
- Πότε δε γίνεται παραπομπή για μη έκδοση στοιχείου 145
- **ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ** 146
- Αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου & αφαίρεση διπλώματος οδήγησης - Αρθρο 33 Ν.1591/86 146
- Διαπίστωση μεταφοράς χωρίς συνοδευτικά στοιχεία 150
- Πότε θεωρούνται οριστικά τα αποτελέσματα για να επιβληθούν οι διοικητικές κυρώσεις 150
- Διαπίστωση ανακρίβειας σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης 151
- Μεταβίβαση μεταφορικού μέσου πριν από την επιβολή των κυρώσεων 151
- Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών - Αρθρο 48 ν. 2065/92 152
- Τρόπος και διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2065/1992 για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών. Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Δημοσίας Τάξης 1004820/180 ΠΟΛ 1010/14-1-1993 156
- Κατάσχεση αγαθών όταν μεταφέρονται χωρίς τα νόμιμα συνοδευτικά στοιχεία - Αρθρο 31 Ν.2214/11-5-1994. Ποινικές κυρώσεις 158



# ENOTHTA I



## ΕΝΟΤΗΤΑ Ι

### ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

#### Δελτία αποστολής (άρθρο 11)

#### Περιπτώσεις έκδοσης Δ.Α.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 § 1 το Δ.Α. εκδίδεται από τον επιτηδευματία στις εξής περιπτώσεις:

α) Για χονδρική πώληση ή παράδοση ή διακίνηση αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο Δ.Α. με άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας (όπως π.χ. τιμολόγια, Α.Λ.Π., ΑΠΥ)

β) Σε κάθε περίπτωση παραλαβής από τον επιτηδευματία αγαθών για διακίνηση από μη υπόχρεο σε έκδοση Δ.Α. ή από αρνούμενο την έκδοσή του.

γ) Για την διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του επιτηδευματία. Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατόν, ύστερα από έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης, να επιτραπεί η μη έκδοση Δ.Α. ή η έκδοσή του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών.

Τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται είναι το πρώτο αντίτυπο του Δ.Α. ή του συνενωμένου Δ.Α. με φορολογικό στοιχείο (π.χ. τιμολόγιο πώλησης, Τ.Π.Υ., ΑΠΥ, Α.Λ.Π., απόδειξη αυτοπαράδοσης κ.τλ.). Με άλλα λόγια συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που στο τίτλο του αναγράφεται ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ και το οποίο πρέπει να είναι θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ.

Σε περίπτωση κατά την οποία για τη διακίνηση των αγαθών εκδόθηκε Δ.Α. δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή να εκδοθεί συνενωμένο Δ.Α. με άλλο φορολογικό στοιχείο και αντίστροφα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 § 2 προκύπτει ότι το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (άρθρο 2, § 3) εκδίδουν Δ.Α. μόνο όταν στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι όταν υπάγονται στο ΦΠΑ οι δραστηριότητες των προσώπων αυτών, ΕΚΤΟΣ από το Δημόσιο, έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα. Δηλαδή εκδίδουν Δ.Α. και όταν στέλνουν αγαθά σε ιδιώτες, όταν επιστρέφουν αγαθά σε επιτηδευματίες, όταν στέλνουν αγαθά για επεξεργασία, αποθήκευση κ.λπ.

Στις περιπτώσεις που το Δημόσιο και τα άλλα πρόσωπα τα οποία αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2, δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν Δ.Α. τότε εκδίδει δικό του ανάποδο Δ.Α. ο επιτηδευματίας που παρέλαβε τα αγαθά ή αν τα αγαθά παραδίδονται στις εγκαταστάσεις του και είναι εμπορεύσιμα τότε ενημερώνει το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή εκδίδει δελτίο ποσοτικής παραλαβής (σύμφωνα με το άρθρο 10 § 1 του κώδικα).

Στην ίδια παράγραφο του άρθρου 11 αναφέρεται ότι υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. έχουν όλοι οι παράγωγοι αγροτικών προϊόντων, ανεξάρτητα αν είναι η κύρια δραστηριότητά τους ή όχι. Με άλλα λόγια έχουν υποχρέωση να εκδίδουν Δ.Α. τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2.

Οι αγρότες εκδίδουν Δ.Α. όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν τα αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Επίσης, έχουν υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. όταν διακινούν τα προϊόντα τους για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση (π.χ. στις λαϊκές αγορές).

Οι αγρότες και γενικά τα πρόσωπα της § 4 του άρθρου 2, δεν υποχρεούνται σε έκδοση Δ.Α. όταν μεταφέρουν αγαθά για αποθήκευση ή

όταν παραδίδουν αγαθά στις εγκαταστάσεις τους και την ευθύνη της μεταφοράς την έχει ο έμπορος, οπότε εκδίδει από αυτόν δικό του Δ.Α.

## Περιεχόμενα Δ.Α.

Σύμφωνα με την §5 του άρθρου 11, στο Δ.Α. αναγράφονται τα εξής:

α) Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 10 του Κώδικα, εκτός του Α.Φ.Μ. του παραλήπτη. Πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων θεωρούνται: το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση που πρόκειται 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.

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του, ενώ στην περίπτωση έκδοσης Συγκεντρωτικού Δ.Α. ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη «ΔΙΑΦΟΡΟΙ».

β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, η οποία πρέπει να σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο του Δ.Α. με τετραψήφιο αριθμό.

Ως ώρα παράδοσης νοείται η ώρα που τα αγαθά παραδίδονται από το κατάστημα ή άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του πωλητή στον

αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος με δική του φροντίδα πλέον θα τα μεταφέρει στον τόπο προορισμού.

Ως ώρα έναρξης της αποστολής, θεωρείται η ώρα που τα αγαθά παραδίδονται στον μεταφορέα ή την ώρα που αυτά φορτώνονται στα μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Δηλαδή, παρατηρούμε ότι τόσο η ώρα παράδοσης όσο και η ώρα έναρξης της αποστολής, είναι σε κάθε περίπτωση η ώρα που τα αγαθά βγαίνουν από το κατάστημα, υποκ/τα ή αποθήκη κ.λπ. του πωλητή.

Η αναγραφή της ώρας γίνεται υποχρεωτικά με διψήφιο αριθμό και ακολουθούν τα λεπτά της ώρας, επίσης με διψήφιο αριθμό, π.χ. 09.45'. Η ώρα συνήθως αναγράφεται κάτω ή παραπλεύρως της ημερομηνίας έκδοσης του στοιχείου ή σε άλλο πρόσφορο σημείο του στοιχείου.

Σύμφωνα με την § 22 της εγκυκλίου Σ 3162/78ΠΟΛ.315/29-10-98, δίνεται η ευχέρεια η ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής να αναγράφεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο Δ.Α. ή στο πρωτότυπο του συνενωμένου στοιχείου αξίας με το Δ.Α., το οποίο και αποτελεί το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο των μεταφερόμενων αγαθών.

γ) Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη κατά περίπτωση.

Αν λάβουμε υπόψιν ότι στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εκδότη και του παραλήπτη, στα οποία περιλαμβάνεται και η διεύθυνση, τότε η παραπάνω περίπτωση δεν μπορεί να έχει άλλο νόημα, παρά την αναγραφή των διευθύνσεων αυτών, μόνο όταν διαφοροποιούνται από τις αντίστοιχες διευθύνσεις εκδότη και παραλήπτη.

Διαφορετικό τόπο αποστολής έχουμε όταν για παράδειγμα τα αγαθά αποστέλλονται από το τελωνείο κατ' ευθείαν σε πελάτη με δικό μας Δ.Α. Στην περίπτωση αυτή παρατηρούμε ότι έχουμε άλλο τόπο αποστολής από τη διεύθυνση του εκδότη.

Όσον αφορά το διαφορετικό τόπο προορισμού, μπορούμε να αναφέρουμε για παράδειγμα την περίπτωση αποστολής αγαθών σε πελάτη μας, ο οποίος ζήτησε να του παραδοθούν τα εμπορεύματα στο τελωνείο, δηλαδή σε τόπο παράδοσης διαφορετικό από τη διεύθυνση του παραλήπτη.

δ) Η ημερομηνία έκδοσης του Δ.Α.

Με έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται τα Δ.Α. να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία διακίνησης των αγαθών, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή, στο Δ.Α. αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά.



ε) Ο σκοπός της διακίνησης

Ο σκοπός της διακίνησης αναγράφεται με συντομία για λόγους ελεγκτικών και διαχειριστικών επαληθεύσεων. Δηλαδή είναι δυνατόν να αναγραφεί για πώληση, για επεξεργασία, για πώληση για λογαριασμό μου, για δειγματισμό, για αποθήκευση, για επιστροφή, για φύλαξη, κ.τ.λ.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφέρουμε ότι στα συνενωμένα Δ.Α. με άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας, δεν απαιτείται η αναγραφή του σκοπού της διακίνησης, γιατί αυτός προκύπτει από τον τίτλο του στοιχείου. Επίσης δεν απαιτείται η αναγραφή του σκοπού διακίνησης στα Δ.Α., με τα οποία αποστέλλονται αγαθά μεταξύ των εγκαταστάσεων της ίδιας επιχείρησης (δηλ. παρέλευση από το κεντρικό προς το υποκατάστημα).

στ) Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών αριθμητικά και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους, χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Η υποχρέωση της αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικών και ολογράφως, δεν υπάρχει όταν το Δ.Α. εκδίδεται με τη χρήση Η/Υ.

Σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 2 ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά

τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Π.χ. Η επιχείρηση Α εμπορεύεται άνθη. Εστω ότι θέλει να μεταφέρει λόγω πώλησης 15 τεμάχια τριαντάφυλλα και 23 τεμάχια μαργαρίτες. Στο Δ.Α. δεν θα γράφει 38 τεμάχια άνθη, αλλά θα διακρίνει τα είδη, γράφοντας 15 τεμάχια τριαντάφυλλα και 23 τεμάχια μαργαρίτες.

Στα Δ.Α. πρέπει να αναγράφεται και το άθροισμα των ποσοτήτων αριθμητικά και ολογράφως. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται διαφορετικές μονάδες μέτρησης (κιλά, τεμάχια, λίτρα, κ.λπ.) πρέπει να αθροίζονται οι απόλυτοι αριθμοί, γιατί ο σκοπός του νομοθέτη είναι να αποτρέψει την εκ των υστέρων αλλοίωση των αριθμών.

Δεν απαιτείται η αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως στις περιπτώσεις που το Δ.Α. εκδίδεται συνενωμένο με φορολογικό στοιχείο αξίας, γιατί οι ποσότητες πολλαπλασιάζονται με την τιμή μονάδας και προκύπτουν έτσι οι αξίες, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές εκ των υστέρων αλλοιώσεις (§11.6 εγκ. Κ.Β.Σ.).

Όσον αφορά την ποσότητα των αγαθών που αναγράφεται στο Δ.Α., πρέπει να προσδιορίζεται με μονάδα μέτρησης, η οποία είναι συνηθισμένη στις συναλλαγές κάθε είδους. Τέτοιες μονάδες είναι: το βάρος, ο όγκος, το μήκος, η επιφάνεια, το τεμάχιο, κ.τ.λ. ή συνδυασμός.

αυτών των μονάδων μέτρησης που να προσδιορίζει το αγαθό. Δεν επιτρέπεται να αναγράφονται στο Δ.Α. αυθαίρετες ή αόριστες μονάδες μέτρησης όπως π.χ. ένα κιβώτιο ή χαρτόδεμα, κ.τ.λ.

ζ) Επί αποστολής αγαθών μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος, ή μεταξύ υποκαταστημάτων, εφόσον στο υποκατάστημα τηρείται βιβλίο αποθήκης κατ' είδος, ποσότητα και αξία ή εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται. Σε περίπτωση που αυτό δεν είναι άμεσα εφικτό, η αξία γνωστοποιείται με ιδιαίτερο έγγραφο.

η) Ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

## Διάρκεια Δ.Α.

Σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν προκύπτει ότι το Δ.Α. συνοδεύει τα αγαθά από τη στιγμή της εξόδου τους από το κατάστημα και για όλη τη διαδρομή μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Με την 802/1988 απόφαση του Σ.τ.Ε. κρίθηκε ότι η μεταφορά αγαθών με Δ.Α. το οποίο έχει ημερομηνία έκδοσης της προηγούμενης ημέρας, δεν αποτελεί παράβαση, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι δεν κατέστη δυνατή η παράδοση των αγαθών αυθημερόν.

Επίσης, με την απόφαση 746/89 του Σ.τ.Ε., κρίθηκε ότι τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία νομίμως συνοδεύουν τα αγαθά και μετά την ημερομηνία έκδοσής τους, εφόσον η μεταφορά συντελείται μέσα σε εύλογο χρόνο και ο επιτηδευματίας αποδεικνύει τα πραγματικά γεγονότα στα οποία οφείλεται η καθυστέρηση.

Τέλος, θα πρέπει να τονίσουμε ότι το ουσιαστικό πρόβλημα αποτελεί ο καθορισμός της διάρκειας της διαδρομής για τη μεταφορά των αγαθών. Για το θέμα αυτό τονίζεται ότι η διάρκεια της διαδρομής δεν μπορεί να προκαθοριστεί, αφού εξαρτάται κάθε φορά από τις ειδικές συνθήκες της μεταφοράς. Στις περιπτώσεις, λοιπόν, κατά τις οποίες παρατηρείται διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αποστολής και της ημερομηνίας παράδοσης ή επιστροφής, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση

να αποδείξει στον έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση (§11.5, Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ.).

## Περιπτώσεις διακίνησης αγαθών

για τις οποίες μπορεί να μην εκδίδεται Δ.Α.

Σύμφωνα με την Εγκ. 1055412/4181 ΠΟΛ.1105/12-6-92 αναφέρεται ότι δεν είναι απαραίτητη η έκδοση Δ.Α. κατά την διακίνηση των αγαθών μεταξύ καταστημάτων που βρίσκονται στον ίδιο κτιριακό χώρο π.χ. το κεντρικό, βρίσκεται στο ισόγειο και το υποκατάστημα στον πρώτο όροφο.

Καθώς επίσης δεν απαιτείται η έκδοση Δ.Α. για τη μεταφορά αγαθών μεταξύ των καταστημάτων, όταν αυτά βρίσκονται σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο, χωρίς βέβαια να μεσολαβεί δρόμος π.χ. το κεντρικό βρίσκεται στην οδό Κανακάρη 15 και το υποκατάστημα στην οδό Κανακάρη 17.

Τέλος, όταν μεταξύ των καταστημάτων μεσολαβεί δρόμος, τότε απαιτείται έγκριση από τη Δ.Ο.Υ. για τη μη έκδοση Δ.Α. Συγκεκριμένα, για τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των εγκαταστάσεων του επιτηδευματία, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να εγκρίνει τη μη έκδοση του Δ.Α. ή την έκδοσή του κατά διάφορο τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των αγαθών. Το ίδιο ισχύει και για τη μεταφορά των αγαθών σε νέα έδρα, γιατί στη δεδομένη

χρονική στιγμή πρόκειται για διακίνηση μεταξύ δύο επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Επίσης, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με απόφασή του να απαλλάξει τον επιτηδευματία από την έκδοση Δ.Α. στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων αγορών ή πωλήσεων (άρθρο 36, § 2 στ'). Όταν χορηγείται η έγκριση αυτή, θα πρέπει να ορίζονται κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οι προϋποθέσεις, ώστε και η επιχείρηση να διευκολύνεται από τη μη έκδοση Δ.Α. αλλά και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις να εξασφαλίζονται.

Τέτοιες προϋποθέσεις μπορεί να είναι:

α) Η κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη να ενημερώνεται άμεσα με την παράδοση του αγαθού για ελεγκτικών επαληθεύσεων λόγους.

β) Να ζητείται η θεώρηση της κατάστασης για να μην αντικαθίσταται στο τέλος του μήνα, οπότε πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο σύμφωνα με τις επιθυμίες των συμβαλλομένων.

## Αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη

Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται το Δ.Α. σε ένα επιπλέον αντίτυπο από τον κάτοχο των αγαθών. Έτσι, το πρώτο αντίτυπο του Δ.Α. συνοδεύει τα αγαθά και παραδίδεται στον παραλήπτη, ενώ το δεύτερο αντίτυπο φέρει την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΝΤΟΛΕΑ ΠΕΛΑΤΗ» και παραδίδεται στον πελάτη. Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφέρουμε ότι στο δεύτερο αντίτυπο του Δ.Α. πρέπει επίσης να αναγράφεται η ένδειξη ότι «ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΣΥΝΟΔΕΥΤΙΚΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ».

Τα τιμολόγια για την παραπάνω περίπτωση εκδίδονται κανονικά, μόνο που πρέπει να αναγράφονται σε αυτά ο αριθμός ή οι αριθμοί των αντίστοιχων Δ.Α. που πράγματι συνόδευσαν τα αγαθά.

### Παράδειγμα

Ο Ν. ο οποίος είναι έμπορος μηχανημάτων, με έδρα την Πάτρα, παραγγέλλει στον Γ. ο οποίος έχει εργοστάσιο μηχανημάτων στην Αθήνα, δύο μηχανήματα τα οποία όμως ζητάει να παραδοθούν κατ' εντολή στον πελάτη του Α. στην Τρίπολη. Στην περίπτωση αυτή, θα εκδοθούν τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

1. Ο Γ. θα εκδώσει Δ.Α. με παραλήπτη τον Α. στην Τρίπολη. Στο Δ.Α. αυτό, θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα πελάτη. Τα αγαθά θα συνοδευτούν από το παραπάνω πρωτότυπο Δ.Α.



2. Αντίτυπο του ίδιου Δ.Α. θα σταλεί στον Ν. στην Πάτρα, για τους εξής λόγους:

α) Για να λάβει γνώση ότι έγινε η παράδοση των αγαθών.

β) Για να προχωρήσει στην τιμολόγηση των αγαθών.

γ) Για να αποδεικνύει πως έγινε η διακίνηση των αγαθών.

3. Έπειτα από ένα μήνα χρονικό περιθώριο, μπορεί να εκδοθεί το τιμολόγιο από τον Γ. προς τον Ν. για τα δύο μηχανήματα, στο οποίο αναγράφεται ο αριθμός του Δ.Α. με το οποίο παρέδωσε τα αγαθά κατ' εντολή του.

4. Εκδίδει ο Ν. τιμολόγιο πώλησης προς τον Α. για τα δύο μηχανήματα στο οποίο αναγράφεται ο αριθμός του Δ.Α. του προμηθευτή με το οποίο παρεδόθησαν τα αγαθά.

## **Φωτοαντίγραφα Δ.Α.**

Σύμφωνα με την § 11.4 της Ερμ. Εγκ. του Κ.Β.Σ., γίνεται αποδεκτό ότι: είναι δυνατόν να αποστέλλονται στον εντολέα αγοραστή φωτοτυπία του στελέχους του Δ.Α. αντί να αποστέλλεται ιδιαίτερο αντίτυπο και αυτό γιατί παρουσιάζονται δυσχέρειες στην αγορά στο να βρεθούν Δ.Α. που να εξυπηρετούν αυτού του είδους τις διακινήσεις.

Βέβαια, καλό θα είναι οι επιτηδευματίες να μην βασίζονται στις φωτοτυπίες και να επιδιώκουν να έχουν αντίτυπα των Δ.Α. Σε περίπτωση φωτοτυπίας, αυτή θα πρέπει να είναι επικυρωμένη και σφραγισμένη από τον εκδότη ή τον εκπρόσωπό του.

## **Ανάποδο Δ.Α.**

Στην περίπτωση κατά την οποία παραλαμβάνονται από τον επιτηδευματία αγαθά λόγω επιστροφής, από:

α) Δημόσιες Υπηρεσίες ή Ν.Π.Δ.Δ. και γενικότερα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, β) Ιδιώτες και γ) Πελάτες επιτηδευματίες χωρίς να παραδίδουν αντίστοιχο Δ.Α., είτε γιατί δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν, είτε επειδή αρνήθηκαν την έκδοση Δ.Α., τότε εκδίδει Δ.Α. ο επιτηδευματίας ο οποίος παραλαμβάνει και διακινεί τα αγαθά.

Σ' αυτό το Δ.Α. ο επιτηδευματίας αναγράφει στην θέση του παραλήπτη τα στοιχεία του, εφόσον δεν τα μεταφέρει κατ' ευθείαν σε τρίτους και στο περιεχόμενο του Δ.Α. σημειώνει: το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και την Διεύθυνση αυτού που του παρέδωσε τα αγαθά.

Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να σημειώσουμε το εξής: αν τα αγαθά που παραδίδονται χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο είναι εμπορεύσιμο γι' αυτόν που τα παραλαμβάνει τότε υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 1 να ενημερώσει άμεσα το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή να εκδόσει θεωρημένο δελτίο ποσοτικής παραλαβής.

## **Ακύρωση τιμολογίου - Δ.Α. λόγω μη παραλαβής των αγαθών**

Στην περίπτωση που το Τ.Δ.Α. έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του επιτηδευματία, λόγω του ότι παρήλθε η προθεσμία ενημέρωσης ή γιατί τα τηρούμενα βιβλία ενημερώνονται μηχανογραφικά άμεσα με την έκδοση των στοιχείων και επιστραφούν τα αγαθά, τότε για την λογιστική τακτοποίηση μπορεί να εκδίδεται Πιστωτικό Τιμολόγιο για την επιστροφή.

Στο Πιστωτικό Τιμολόγιο αναγράφεται σχετική παρατήρηση για τους λόγους έκδοσής του, καθώς και ο αριθμός του Φορολογικού στοιχείου με το οποίο έγινε η διακίνηση των αγαθών.

Το πρωτότυπο του Πιστωτικού Τιμολογίου δεν στέλνεται φυσικά στον Αγοραστή αλλά επισυνάπτεται στο πρωτότυπο του ΤΔΑ με το οποίο διακινήθηκαν τα αγαθά γιατί, αφού ο αγοραστής δεν παρέλαβε τα αγαθά δεν είναι δυνατόν να κάνει καταχωρήσεις στα βιβλία του.

## **Μη παράδοση αγαθών - Επιστροφή στο Κατάστημα**

Στις περιπτώσεις που μεταφέρονται αγαθά σε συγκεκριμένους πελάτες, τα οποία συνοδεύονται κατά τη διακίνησή τους με Δ.Α. ή με ΤΔΑ και για οποιαδήποτε λόγο δεν παραδοθούν τελικά στους πελάτες ή

δεν παραλαμβάνονται από αυτούς είτε γιατί ήταν κλειστό το κατάστημα, είτε γιατί ο πελάτης αρνήθηκε την παραλαβή της ή καταβολής του τιμήματος, τότε για την επιστροφή των αγαθών αυτών αρκεί μόνο το αρχικό συνοδευτικό στοιχείο.

Στο αρχικό Δ.Α. ή ΤΔΑ ανάλογα με το οποίο θα επιστραφούν τα αγαθά θα πρέπει να αναγράφονται τα πραγματικά περιστατικά δηλ. ο λόγος για τον οποίο δεν παραδόθηκαν και επιστρέφονται τα αγαθά καθώς επίσης και η ώρα έναρξης της αποστολής.

## **Μη επίδειξη συνοδευτικού στοιχείου**

### **από τον μεταφορέα - ευθύνη φορτωτή**

Με την απόφαση 1170/88 το Σ.τ.Ε. έκανε αποδεκτό ότι δεν συνίσταται παράβαση σε βάρος του φορτωτή (μόνο) αν αυτός ισχυριστεί και αποδείξει ότι παρέδωσε το νόμιμο συνοδευτικό στοιχείο στον μεταφορέα, οπότε η μη επίδειξη του στοιχείου αυτού στον έλεγχο, οφείλεται αποκλειστικά στον μεταφορέα.

Για να υπάρχει δυνατότητα απόδειξης, οι φορτωτές πρέπει να απαιτούν από τον μεταφορέα να υπογράψει στο στέλεχος ότι παρέλαβε το νόμιμο συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

## **Απαγόρευση τοποθέτησης των Δ.Α. εντός των δεμάτων**

Το Σ.τ.Ε. με την απόφαση 8/1988 έκρινε ότι ο έλεγχος δεν είναι υποχρεωμένος να προβεί σε έρευνα για αναζήτηση των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων τα οποία πρέπει να επιδεικνύονται από τον οδηγό στον έλεγχο σε περίπτωση που του ζητηθούν.

Χαρακτηριστική η περίπτωση Α.Ε. που είχε υποπέσει στην παράβαση είχε υποστηρίξει ότι ο οδηγός ενημέρωσε το έλεγχο ότι τα

φορολογικά στοιχεία βρίσκονται μέσα στα δέματα, αλλά ο έλεγχος αρνήθηκε να προβεί στη σχετική έρευνα.

Στην παραπάνω περίπτωση είναι αυτονόητο ότι οι οδηγοί πρέπει να έχουν ενημερωθεί, έτσι ώστε να ανοίγουν τα δέματα και να επιδεικνύουν στον έλεγχο τα συνοδευτικά στοιχεία τα οποία του ζητήθηκαν.

## **Σε ποιες περιπτώσεις εκδίδεται συγκεντρωτικό Δ.Α.**

Το συγκεντρωτικό Δ.Α. εκδίδεται όταν μεταφέρονται αγαθά τα οποία διανέμονται σε άγνωστους παραλήπτες ή σε γνωστούς, που καθορίζουν τις ποσότητες των αγαθών που θα αγοράσουν κατά την παραλαβή τους. Το συγκεντρωτικό Δ.Α. εκδίδεται για οποιαδήποτε μεταφορά αγαθών, είτε αυτή γίνεται με φορτηγό ή επιβατικό αυτοκίνητο.

## **Τι αναγράφεται στο Συγκεντρωτικό Δ.Α.**

Στο συγκεντρωτικό Δ.Α. αναγράφεται ότι και στο απλό Δ.Α. με τις εξής όμως διαφοροποιήσεις:

α) Επειδή δεν υπάρχει συγκεκριμένος παραλήπτης αναγράφεται στην θέση του παραλήπτη η λέξη «ΔΙΑΦΟΡΟΙ».

β) Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του Συγκεντρωτικού Δ.Α. η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται.

Σκόπιμο είναι επίσης να αναγράφεται και η ημερομηνία επιστροφής στην έδρα, γιατί χρησιμεύει ως χρόνος λήψης των στοιχείων που εκδόθηκαν εκτός έδρας, για να γίνει η καταχώρησή τους στα βιβλία.



**Ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται κατά την παράδοση των αγαθών τα οποία διακινούνται με συγκεντρωτικό Δ.Α.**

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο κατά παραλήπτη:

α) Δ.Α. ή συνενωμένο Τιμολόγιο Πώλησης - Δ.Α. όταν ο αγοραστής είναι επιτηδευματίας

β) Δ.Α. ή συνενωμένο Τ.Π.Υ. - Δ.Α. όταν ο αγοραστής είναι επισκευαστής συσκευών με δικά του ανταλλακτικά

γ) Απόδειξη λιανικής πώλησης όταν τα αγαθά παραδίδονται σε ιδιώτες.

Στην Α.Λ.Π. αναγράφονται εκτός από την αξία και το είδος, η ποσότητα των αγαθών που πωλήθηκαν και η ώρα παράδοσης των αγαθών με τη χρήση τετραψήφιου αριθμού.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η Α.Λ.Π. εκδίδεται ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρεί ο πωλητής. Δηλαδή ακόμα και όταν ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών ή απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων υποχρεούται στην περίπτωση αυτή να εκδίδει Α.Λ.Π.

### Παράδειγμα

Έστω ότι Α είναι γυρολόγος, ο οποίος έχει φορτώσει στο αυτοκίνητό του εμπορεύματα για πώληση. Στην περίπτωση αυτή επειδή δεν γνωρίζει εκ των προτέρων τον πελάτη στον οποίο θα πωλήσει θα πρέπει να έχει μαζί του Συγκεντρωτικό Δ.Α.

Έστω ότι πουλάει ορισμένα από τα εμπορεύματά του στον επιτηδευματία Ν, τότε θα πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο - Δ.Α.

Την επόμενη μέρα πουλάει εμπορεύματα σε ιδιώτη, στην περίπτωση αυτή θα εκδώσει Α.Λ.Π..

**Αποστολή αγαθών σε υπάλληλο - οδηγό που βρίσκεται στην επαρχία για διανομή**

Στην περίπτωση κατά την οποία αποστέλλονται εμπορεύματα από την έδρα της επιχείρησης μέσω μεταφορικού γραφείου, σε υπάλληλο της επιχείρησης που βρίσκεται στην επαρχία για να διαθέσει τα εμπορεύματα με τη χρησιμοποίηση Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου της εταιρείας, σε άγνωστους από πριν παραλήπτες ή σε γνωστούς που καθορίζουν όμως τις ποσότητες των αγαθών που παραλαμβάνουν κατά την παραλαβή τους, τότε πρέπει να εκδίδεται Δ.Α. στο όνομα του παραλήπτη υπαλλήλου - οδηγού του

αυτοκινήτου Φ.Ι.Χ. με την παρατήρηση όμως ότι τα αγαθά προορίζονται για διανομή σε διάφορους πελάτες.

Στη συνέχεια τα παραλαμβανόμενα αγαθά πρέπει να καταχωρούνται από τον οδηγό του αυτοκινήτου Φ.Ι.Χ. στο συγκεντρωτικό Δ.Α. που αυτός τηρεί στο οποίο επιπλέον θα πρέπει να αναγράψει και τον αριθμό του Δ.Α. με το οποίο παρέλαβε τα εμπορεύματα.

#### **Πλανόδιος που χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο ως κινητό κατάστημα**

Ο κυρίως λιανοπωλητής πλανόδιος επιτηδευματίας που χρησιμοποιεί το φορτηγό Ι.Χ. αυτοκίνητό του ως κινητό κατάστημα και δεν διαθέτει οποιαδήποτε μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση, υποχρεούνται να τηρεί μόνο τα βιβλία και τα στοιχεία της κατηγορίας του, επί του αυτοκινήτου και δεν εκδίδει Δ.Α.

Κατά τη θεώρηση των βιβλίων του πλανόδιου πωλητή πρέπει να αναγράφεται σ' αυτά η παρατήρηση ότι πρόκειται για πλανόδιο επιτηδευματία (Εγκ. Σ975 ΠΟΛ 48/34).

Σημειώνεται ότι ο πλανόδιος πωλητής τηρεί βιβλία ανάλογα με την πόλη που είναι εγκατεστημένος δεν εντάσσεται δηλ. όπως οι πωλητές λαϊκών αγορών σε Βιβλία Α' κατ.

**Ποιος είναι ο χρόνος έκδοσης του Συγκεντρωτικού Δ.Α. και αν μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά το ίδιο δελτίο σε πολυήμερο ταξίδι**

Το πρώτο αντίτυπο του Δ.Α. συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τους την διαδρομή. Το στοιχείο αυτό εκδίδεται κάθε φορά που ξεκινά το αυτοκίνητο από την έδρα της επιχείρησης και διαρκεί μέχρι την επιστροφή του αυτοκινήτου στην έδρα.

Δεν είναι απαραίτητο δηλ. να εκδίδονται καθημερινά διαφορετικά. Συγκεντρωτικά Δ.Α. εφόσον γίνεται περιοδεία εκτός έδρας. Η διάρκεια του ταξιδιού είναι πραγματικό γεγονός, το οποίο μπορεί και πρέπει να αποδεικτεί σε οποιοδήποτε έλεγχο από πραγματικά περιστατικά. Ακόμα και από τυχόν φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται στο όνομα του επιτηδευματία όπως: τιμολόγιο πώλησης υγρών καυσίμων Α.Π.Υ. ξενοδοχείου, τιμολόγια ή αποδείξεις εστιατορίων και από τα φορολογικά στοιχεία παράδοσης των αγαθών.

Με βάση τα παραπάνω βγαίνει το συμπέρασμα πως η διάρκεια της διαδρομής σε εκτός έδρας μετακινήσεις, ως πραγματικό γεγονός κάθε φορά κρίνεται από τους τυχόν φορολογικούς ελέγχους και μπορεί να αποδειχτεί. Για το λόγο αυτό έχει γίνει αποδεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών ότι το Συγκεντρωτικό Δ.Α. μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά νόμιμα για διαδρομή που διαρκεί περισσότερο από μια μέρα.

Αντίθετα η Διοίκηση δεν δέχεται ότι το Συγκεντρωτικό Δ.Α. μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά στην ίδια πόλη και δεύτερη ημέρα. Δηλαδή για διακινήσεις στην ίδια πόλη πρέπει να εκδίδεται συγκεντρωτικού Δ.Α. κάθε μέρα.

Πάντως, αποτελεί αναμφισβήτητο γεγονός ότι για διακινήσεις στην ίδια πόλη είναι πρακτικά αδύνατο να αποδειχθεί ότι η διαδρομή από το κατάστημα του υπόχρεου μέχρις ότου γίνει η παράδοση των αγαθών, διήρκεσε περισσότερο από μια μέρα και ότι δεν πρόκειται για διπλή διακίνηση αγαθών, εκτός ίσως ελαχίστων εξαιρέσεων.

## Δελτίο εσωτερικής διακίνησης

Το δελτίο εσωτερικής διακίνησης εκδίδεται μόνο από τις επιχειρήσεις εκείνες ή τους κλάδους επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο αποθήκης και παράγουν αγαθά.

Το δελτίο εσωτερικής διακίνησης αντικαθιστά το δελτίο εξαγωγής α' υλών βοηθητικών υλών κ.τ.λ. καθώς και το δελτίο εισαγωγής ετοιμών προϊόντων, τα οποία προέβλεπαν προηγούμενες διατάξεις. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, το δελτίο εσωτερικής διακίνησης πρέπει να εκδίδεται και για τις περιπτώσεις επαναφοράς των πρώτων υλών ή των βοηθητικών υλών κ.τ.λ. στην αποθήκη από την παραγωγική διαδικασία.

Δεν απαιτείται να εκδίδεται δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εξαγωγή καυσίμων υλών προς την παραγωγική διαδικασία, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 δεν τηρείται πλέον βιβλίο αποθήκης καυσίμων υλών.

Για την πρακτική κυρίως εξυπηρέτηση της επιχείρησης το δελτίο εσωτερικής διακίνησης είναι δυνατόν να τηρείται σε σειρές ανάλογα με τις αντίστοιχες περιπτώσεις έκδοσής του. Για παράδειγμα: Σειρά Α η οποία αφορά την εξαγωγή πρώτων υλών, σειρά Β η οποία αναφέρεται στην εισαγωγή ετοιμών προϊόντων, σειρά Γ για την επαναφορά πρώτων υλών.

Για την εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών κ.λ.π. όταν είναι δύσκολη η έκδοση για κάθε μία εξαγωγή μπορεί να εκδοθεί ημερήσια δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα, αντίθετα για την επαναφορά πρώτων υλών κ.τ.λ. πίσω στην αποθήκη εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής σε κάθε μια επαναφορά. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι όταν εξάγονται πρώτες ύλες από την αποθήκη και στέλνονται σε εγκαταστάσεις τρίτου προς επεξεργασία (ΦΑΣΟΝ) εκδίδεται Δ.Α. και δεν απαιτείται η έκδοση στοιχείου εσωτερικής διακίνησης.

Τέλος στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται:

- α)** το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται
- β)** ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

## **ΑΡΘΡΟ 12**

### **Τιμολόγιο**

Ένα στέλεχος με το γενικό τίτλο «Τιμολόγιο» μπορεί να χρησιμοποιείται για συναλλαγές όπως πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών, αγορές αγροτικών προϊόντων κ.τ.λ.

Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και κάθε τιμολόγιο αγοράς όταν δεν προηγείται έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου (π.χ. Δ.Α., απόδειξη ποσοτικής παραλαβής κ.τ.λ.) πρέπει να είναι θεωρημένο. Σε κάθε άλλη περίπτωση είναι αθεώρητα.

### **Έκδοση τιμολογίων. Υπόχρεοι**

Τιμολόγιο εκδίδεται από τον επιτηδευματία ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων στις εξής περιπτώσεις:

α. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.



β. 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 επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή – πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή 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 το αργότερο μέχρι τη δεκάτη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης 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 τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις.

γ. Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, 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.

δ. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2.

ε. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

ζ. Όταν ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού αγοράζουν αγαθά από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται από τον αγοραστή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, εφόσον τα αγαθά δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής. Στο τέλος

κάθε μήνα εκδίδεται από τον αγοραστή τιμολόγιο, κατά πωλητή, στο οποίο καταχωρούνται αθροιστικά κατ' είδος το περιεχόμενο των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής και οι αριθμοί τους.

Επίσης, για τις επαναλαμβανόμενες κάθε ημέρα αγορές αγροτικών προϊόντων από τον ίδιο πωλητή – παραγωγό, επιτρέπεται η έκδοση διπλότυπης απόδειξης ποσοτικής παραλαβής, στην οποία αναγράφεται και η τιμή μονάδας του είδους. Από το στέλεχος των αποδείξεων αυτών ενεργείται εγγραφή των ποσοτήτων που αγοράζονται και της αξίας της αγοράς τους σε κατάσταση που τηρείται σε μερίδες κατά πωλητή παραγωγό. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα.

Τιμολόγιο εκδίδεται από τα πρόσωπα της § 3 του άρθρου 2, δηλ.

Δημόσιο Ν.Π.Δ.Δ. κ.τ.λ. στις παρακάτω περιπτώσεις

α. προς επιτηδευματία

β. προς άλλο πρόσωπο της § 3 του άρθρου 2

γ. προς πρόσωπο της § 4 του άρθρου 2 δηλ. αγρότες, για την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Επίσης πρέπει να αναφερθεί ότι οι πιο πάνω επιτηδευματίες καθώς και τα πρόσωπα της § 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο Ν.Π.Δ.Δ. κ.τ.λ.) εκδίδουν τιμολόγιο στις εξής περιπτώσεις.

α. Όταν αγοράζουν αγαθά ή υπηρεσίες από πρόσωπα που αρνούνται να εκδώσουν τιμολόγιο ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο.

β. Όταν αγοράζουν αγαθά από μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου (π.χ. ιδιώτες, αγρότες κ.τ.λ.). Για τις περιπτώσεις αυτές θα αναφερθούμε αναλυτικότερα στη συνέχεια.

### **Χρόνος έκδοσης τιμολογίου**

Το τιμολόγιο επί πωλήσεως αγαθών εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής των αγαθών, κατά περίπτωση. Επίσης υπάρχει η δυνατότητα, αντί να εκδοθεί το τιμολόγιο άμεσα, να προηγηθεί η έκδοση του Δ.Α. και στη συνέχεια να εκδοθεί το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή το σχετικό τιμολόγιο πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

## Περιεχόμενο τιμολογίου πώλησης

Όπως ήδη αναφέραμε το τιμολόγιο πώλησης εκδίδεται αθεώρητο. Σ' αυτό αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του αγοραστή και του πωλητή (§ 10 άρθρο 12). Επισημαίνεται μόνο ότι η νέα υποχρέωση, σε σχέση με τις προϊσχύουσες διατάξεις είναι η αναγραφή της αρμόδιας ΔΟΥ του πωλητή και του αγοραστή.

Στο τιμολόγιο αναγράφονται, η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο, πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. 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, ενώ 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 προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές

επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

Στο τιμολόγιο που εκδίδει ο αντιπρόσωπος οίκου εξωτερικού, εκτός από τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 9, 10 και 11 του άρθρου αυτού, αναγράφει και τα στοιχεία της τράπεζας που καταβάλλει την προμήθεια ή πιστώνει το λογαριασμό του, τα στοιχεία του οίκου εξωτερικού και τον αριθμό τιμολογίου ή της παραγγελίας, στα οποία αναφέρεται η προμήθεια. Επίσης, εκδίδει τιμολόγιο με το ίδιο περιεχόμενο και στις περιπτώσεις που παίρνει προμήθεια και από τον παραγγελέα ή μόνο από αυτόν.

Όσον αφορά την διακίνηση αγαθών από τη διοίκηση κατά καιρούς έχουν γίνει δεκτά και εξακολουθούν να ισχύουν τα παρακάτω.

1. Εφόσον κατά την εξαγωγή των αγαθών από το κεντρικό ή το υποκατάστημα παραδίδεται στον αγοραστή Δ.Α., επιτρέπεται τα αντίστοιχα τιμολόγια να εκδίδονται από το λογιστήριο της επιχείρησης.

2. Όταν εισφέρονται αγαθά ως συμμετοχή στο κεφάλαιο εταιρείας δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση ανάληψης των αγαθών με τη μορφή εταιρικής μερίδας κατά την αποχώρηση εταίρου ή τη λύση της εταιρείας.

3. Κατά τη μεταβίβαση αγαθών σε πλειστηριασμό εκδίδεται τιμολόγιο από τον οφειλέτη και όχι από τον επισπεύδοντα την εκποίηση.

### **ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ & ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ**

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.

Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Αν ο αγοραστής είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, μπορεί να εκδοθεί το τιμολόγιο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών.



## Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών

Επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών είναι αυτές που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα κάθε μέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, από τον ίδιο πωλητή στον ίδιο αγοραστή χωρίς να είναι απαραίτητο οι συναλλαγές να αφορούν αγαθά του αυτού είδους.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, αντί της έκδοσης πολλών τιμολογίων μπορεί να τηρείται αθεώρητα κατάσταση κατά πελάτη - αγοραστή, η οποία ενημερώνεται στους χρόνους που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 § 1-4 και όχι αργότερα από την ημέρα έκδοσης του τιμολογίου με βάση το Δ.Α. που εκδίδονται σε κάθε περίπτωση.

Για το σύνολο των παραδοθέντων μέσα στον μήνα αγαθών εφόσον τηρείται η πιο πάνω κατάσταση, εκδίδεται ένα τιμολόγιο. Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνο που έλαβαν χώρα οι παραδόσεις και με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα που αφορούν

π.χ. για τις παραδόσεις του μηνός Σεπτεμβρίου το τιμολόγιο θα εκδοθεί το αργότερο στις 10 Οκτωβρίου και με ημερομηνία έκδοσης 30 Σεπτεμβρίου.

## **Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών**

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει το Τ.Π.Υ. είναι θεωρημένο. Όσον αφορά το χρόνο έκδοσης μπορούμε να σημειώσουμε ότι το Τ.Π.Υ. εκδίδεται κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παροχή.

Σε περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται συνεχώς και σε διάρκεια, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν η παροχή υπηρεσιών εκτείνεται και πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου τιμολογείται το τμήμα των υπηρεσιών που παρασχέθηκε στην διανυόμενη χρήση στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

### **Περιεχόμενο Τ.Π.Υ.**

Στο Τ.Π.Υ. αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, όπως αυτά αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 12 § 10. Νέο δεδομένο αποτελεί η Δ.Ο.Υ. του πελάτη.

Ακόμη στο Τ.Π.Υ. αναγράφονται το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή κατά συντελεστή Φ.Π.Α., ο Φ.Π.Α. και στο συνολικό άθροισμα (αξία, Φ.Π.Α. λοιπές επιβαρύνσεις).

## **Επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών**

Στην περίπτωση αυτή ενεργούμε ότι και όταν έχουμε να αντιμετωπίσουμε επαναλαμβανόμενες πωλήσεις αγαθών, έτσι το τιμολόγιο εκδίδεται την 10η ημέρα του επόμενου μήνα και με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες.

## Τιμολόγιο αγοράς (αγροτικά προϊόντα)

Οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, δηλαδή οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν έχουν υποχρέωση για την πώληση των προϊόντων παραγωγής τους να εκδίδουν τιμολόγιο.

Η πώληση αυτή καλύπτεται με τιμολόγιο που εκδίδεται από τον αγοραστή επιτηδευματία ή από πρόσωπο της § 3 του άρθρου 2, δηλαδή Δημόσιο Ν.Π.Δ.Δ. κ.τ.λ. Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων είναι αθεώρητο. Στο περιεχόμενο του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων περιλαμβάνονται τα πλήρη στοιχεία των συναλλασσομένων και της συναλλαγής όπως ορίζονται στις § 10 και 11 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

Ειδικά, για το περιεχόμενο του τιμολογίου αυτού διευκρινίζονται ότι:

α) Αντί του Α.Φ.Μ. του αγρότη αναγράφεται ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητας, όταν ο παραγωγός στερείται Α.Φ.Μ.

β) Η εισφορά ΕΛΓΑ θα αναγράφεται επί των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων. Η αναγραφή θα γίνεται κατά τρόπο που δεν επηρεάζει την αξία της συναλλαγής, δεδομένου ότι αποτελεί ουδέτερο στοιχείο ως προς αυτήν.

γ) Επί αγοράς κατ' αποκοπή αγροτικών προϊόντων ως ποσότητα αναγράφεται αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Το τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων εκδίδεται κατά το χρόνο παραλαβής των προϊόντων.

### **Τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτη**

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται από τον επιτηδευματία και τα πρόσωπα της

§ 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο κ.τ.λ) στις εξής περιπτώσεις:

α) Επί αγοράς αγαθών από μη υπόχρεους σε έκδοση τιμολογίου π.χ. ιδιώτες.

β) Επί αγοράς αγαθών η λήψη υπηρεσιών, εφόσον δεν εκδίδεται από το υπόχρεο τιμολόγιο ή εκδίδεται με ανακριβές περιεχόμενο.

Στη περίπτωση αυτή (β) ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών εκδίδει τιμολόγιο, το πρώτο αντίτυπο του οποίου αποστέλλεται εκτός του επομένου από την έκδοση μήνα στη ΔΟΥ του αντισυμβαλλόμενου.

Καθόσον αφορά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων αυτών (περίπτωση β) διευκρινίζεται ότι αυτά εκδίδονται:

1. Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης, εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση Δ.Α. μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή των αγαθών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

2. Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να εκδοθεί Δ.Α. από τον πωλητή, τότε το τιμολόγιο αγοράς εκδίδεται άμεσα, δηλαδή με την παραλαβή.

3. Επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

4. Επί ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου με την λήψη του ανακριβούς τιμολογίου.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφέρουμε ότι τα τιμολόγια όλων των πιο πάνω περιπτώσεων είναι αθεώρητα.

## Πιστωτικό Τιμολόγιο

Το πιστωτικό τιμολόγιο είναι αθεώρητο, εκδίδεται δε από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που απέχει θέση τιμολογίου.

Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Για την παροχή έκπτωσης, όταν δεν αναγράφεται αυτή στο αρχικό τιμολόγιο.

β) Για τις διαφορές που επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου.

γ) Για τις επιστροφές πωληθέντων αγαθών.

Το πιστωτικό τιμολόγιο, επί επιστροφής αγαθών, εκδίδεται το αργότερο σ' έναν μήνα από το χρόνο παραλαβής και όχι αργότερα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που παρελήφθησαν τα αγαθά.

Στο πιστωτικό τιμολόγιο, εκτός των άλλων απαιτείται η αναγραφή των αριθμών των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η έκπτωση, δηλαδή θα πρέπει να αναγράφονται οι αριθμοί των τιμολογίων με τα οποία καλύφθηκε η βασική συναλλαγή.

## **ΑΡΘΡΟ 13**

### **Απόδειξη λιανικής πώλησης- Απόδειξη παροχής υπηρεσιών**

#### **Γενικά**

Βασική προϋπόθεση για την υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης λιανικής πώλησης και Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, είναι η τήρηση βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας του Κώδικα. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν αποτελεί η πώληση αγαθών με βάση συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, οπότε απόδειξη λιανικής πώλησης εκδίδει και ο τηρών πρώτης κατηγορίας βιβλία, καθώς και ο απαλλασσόμενος από την τήρηση βιβλίων.

Απόδειξη λιανικής πώλησης ή Απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδει ο επιχειρηματίας, κατά περίπτωση ως εξής:

#### **α. Απόδειξη λιανικής πώλησης:**

- Για την πώληση αγαθών προς το κοινό.
- Για την πώληση αγαθών προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με διατακτικές.
- Για την αλλαγή αγαθών.
- Για την εκτέλεση νέου τεχνικού έργου ή άλλων εγκαταστάσεων με υλικά του εργολάβου σε ιδιώτη.

#### **β. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών:**



- Για την παροχή υπηρεσιών προς το κοινό.

- Για την εκτέλεση σε ιδιώτη τεχνικού έργου ή άλλων εγκαταστάσεων με υλικά του πελάτη ή και με υλικά του εργολάβου εφόσον η αξία τους είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής και πρόκειται για επισκευή, βελτίωση κ.τ.λ.

**γ. Απόδειξη επιστροφής:**

Εκδίδεται για την επιστροφή αγορασθέντων αγαθών από τον πελάτη στον πωλητή και αντίστοιχη επιστροφή χρημάτων από τον πωλητή στον πελάτη.

## **1. Απόδειξη λιανικής πώλησης**

### **α) Αθεώρητες- θεωρημένες.**

Αθεώρητες είναι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδονται από επιχειρήσεις που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων περί υποχρεωτικής χρήσης φορολογικής ταμειακής μηχανής. Αντίθετα θεωρημένες είναι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης σε δύο περιπτώσεις:

1) Όταν εκδίδονται χειρόγραφα από επιχειρήσεις που υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή, αλλά στις συγκεκριμένες περιπτώσεις δεν χρησιμοποιείται λόγω βλάβης, διακοπής ηλεκτρικού ρεύματος ή συναλλαγών εκτός εγκαταστάσεων.

2) Όταν εκδίδονται μηχανογραφικά από επιχειρήσεις που υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογική ταμειακή μηχανή, αλλά αντί ταμειακή μηχανής χρησιμοποιούν Η/Υ.

### **β) Χρόνος έκδοσης**

Οι Αποδείξεις λιανικής πώλησης, εκδίδονται κατά την παράδοση των αγαθών ή την έναρξη της αποστολής τους. Π.χ.:

Ο «Α» αγοράζει στις 5/9/97 από το κατάστημα «Ε» ένα πίνακα αξίας 400.000 δρχ. Εξόφλησε το τίμημα και ζήτησε να παραδοθεί στο «Γ» ως δώρο στις 7/9/97. Το κατάστημα «Ε» στις 5/9/97 (χρόνος

πώλησης του πίνακα στον «Α») πρέπει να εκδόσει απόδειξη λιανικής πώλησης, στην οποία εκτός των άλλων, πρέπει να αναγράφει και το πραγματικό γεγονός της μη παράδοσης στον «Α», αλλά σε διαφορετικό πρόσωπο κατ' εντολή του. Στις 7/9/97 και κατά το χρόνο έναρξης της αποστολής πρέπει να εκδόσει δελτίο αποστολής με παραλήπτη τον «Γ», στο οποίο εκτός των άλλων, πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός της ήδη εκδοθείσας απόδειξης λιανικής πώλησης.

### γ) Περιεχόμενο

Στις Αποδείξεις λιανικής πώλησης, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, καθώς και τον τόπο και την ημερομηνία έκδοσης, αναγράφονται:

**I.** Η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

**II.** Το είδος και η ποσότητα των αγαθών, όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης, κατά την εισαγωγή και εξαγωγή ή όταν εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης με βάση συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση αναγράφεται και η ακριβής ώρα παράδοσης.

**III.** Το ονοματεπώνυμο του πελάτη και η διεύθυνσή του, όταν πωλούνται αγαθά με πίστωση από τηρούντα βιβλία τρίτης κατηγορίας. Στην περίπτωση αυτή αναγράφεται και η ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ». Επίσης, σύμφωνα με την Εγκ. 1076242/524/0015/ΠΟΛ.1163/30.6.94

(ν.2144/94 άρθ.43 § 9), επιβάλλεται υποχρέωση από 11 Μαΐου 1994, στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών (και παροχής υπηρεσιών) αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών, να αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του αγοραστή, όταν αφορούν πώληση αγαθών (ή παροχή υπηρεσιών) που εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος.

## **2. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών**

### **α. Θεώρηση**

Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών είναι, σε όλες τις περιπτώσεις έκδοσής τους, θεωρημένες, εκτός αν εκδίδονται με τη χρησιμοποίηση φορολογικής ταμειακής μηχανής.

### **β. Χρόνος έκδοσης**

Οι απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδονται, κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παροχή. Όταν η παροχή παρέχεται συνεχώς και διαρκεί, εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Όταν η παροχή υπηρεσιών εκτείνεται και πέραν της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το τμήμα των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στη χρήση.

### **γ. Περιεχόμενο**

Στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφονται: τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. Δεν αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών.

### 3. Φορολογικές ταμειακές μηχανές

Μπορεί να χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από όσους τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας (για τους μετρητοίς και επί πιστώσει πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών) και από όσους τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (μόνο για τους μετρητοίς πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών).

## **ΑΡΘΡΟ 14**

### **Αποδείξεις αυτοπαράδοσης**

#### **1. Έννοια**

Αυτοπαράδοση είναι η διάθεση από τον υποκείμενο στο Φ.Π.Α. ορισμένων αγαθών ή χρησιμοποίηση υπηρεσιών για τις ανάγκες αυτού ή της οικογένειάς του.

Το στοιχείο αυτοπαράδοσης, είναι αθεώρητο και παρέχεται η δυνατότητα αντί απόδειξης αυτοπαράδοσης να εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη δαπάνης, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη «απόδειξη αυτοπαράδοσης».

#### **2. Περιεχόμενο και χρόνος έκδοσης**

Στις αποδείξεις αυτοπαράδοσης αναγράφονται:

α) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο αριθμός φορολογικού μητρώου και η Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου σε έκδοση.

β) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο αριθμός φορολογικού μητρώου του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών.

γ) Ο σκοπός ή η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών.

δ) Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.

ε) Η ποσότητα και η τιμή μονάδας, το είδος του αγαθού ή της υπηρεσίας και η αξία.

Η απόδειξη αυτοπαράδοσης εκδίδεται για τις παραδόσεις, αγαθών αμέσως με τη παράδοση του αγαθού, ενώ στις περιπτώσεις ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών με την ολοκλήρωση της παροχής.



## **ΑΡΘΡΟ 15**

### **Αποδείξεις δαπανών**

#### **1. Έκδοση απόδειξης**

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται στην υποχρέωση έκδοσης διπλότυπης απόδειξης δαπανών από επιτηδευματίες, ανεξάρτητα της κατηγορίας των βιβλίων που τηρούν και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 για κάθε δαπάνη που πραγματοποιούν και αφορά την άσκηση του επαγγέλματος ή την εκτέλεση του σκοπού τους και για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται σε έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Έτσι θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά στο πρόσωπό του τα παρακάτω:

α) Να ασχολείται περιστασιακά με την συγκεκριμένη εργασία και όχι κατά σύστημα.

β) Να λαμβάνει από την απασχόληση μικρά ποσά (να μη ξεπερνούν τις 500.000 δρχ. ετησίως).

γ) Να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

#### **2. Περιεχόμενο**

Στις αποδείξεις δαπανών αναγράφονται:

α) Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.

β) Το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνση του δικαιούχου.

γ) Η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης, αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται από Η/Υ.

δ) Οι τυχόν φόροι και λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

ε) Ο Α.Φ.Μ. του δικαιούχου ή ο αριθμός ταυτότητας, εφόσον στερείται Α.Φ.Μ.

στ) Υπογραφή του εκδότη.

ζ) Υπογραφή του δικαιούχου.

### **3. Χρόνος έκδοσης**

Η απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης εκδίδεται αμέσως με την καταβολή της αμοιβής.

## Ενδοκοινοτική Διακίνηση Αγαθών

### α) Διακίνηση αγαθών από την Ελλάδα προς χώρες της ΕΟΚ

Όπως είναι γνωστό τα αγαθά από 01/01/93 κυκλοφορούν ελεύθερα στην Εσωτερική Αγορά των χωρών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, χωρίς διατυπώσεις και ελέγχους στα Σύνορα. Συνοδευτικά έγγραφα κυκλοφορίας των αγαθών στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές είναι τα φορολογικά και εμπορικά έγγραφα τα οποία χρησιμοποιούνται για τις εθνικές συναλλαγές των κρατών - μελών.

Ετσι, όσον αφορά τα Ελληνικά αγαθά, αυτά ταξιδεύουν προς τις άλλες χώρες της Κοινότητας με το θεωρημένο Δ.Α. ή το θεωρημένο ΤΔΑ το οποίο πλέον θα φτάνει και θα παραδίδεται στον αγοραστή και δεν θα σταματάει στα τελωνεία (σύνορα), όπως γινόταν μέχρι την 31/12/92.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι όταν τα αγαθά διέρχονται και από Τρίτη χώρα θα πρέπει να συνοδεύονται από το έγγραφο T1, ενώ αν διέρχονται από χώρα ΕΖΕΣ από το έγγραφο T2 (T1 και T2 είναι τελωνειακά έγγραφα).

Μετά το πέρας της διέλευσης των αγαθών από τις χώρες αυτές και την είσοδό τους στο έδαφος κοινοτικής χώρας, συνεχίζεται η διαδρομή τους μόνο με τα φορολογικά και εμπορικά έγγραφα.

Ειδικά για τα προϊόντα εκείνα τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης (όπως π.χ. πετρελαιοειδή, αλκοολούχα ποτά και καπνοβιομηχανικά προϊόντα) και κυκλοφορούν στην Εσωτερική Αγορά από φορολογική αποθήκη κράτους μέλους σε φορολογική αποθήκη άλλου κράτους μέλους με αναστολή καταβολής του φόρου, ως συνοδευτικό έγγραφο χρησιμοποιείται το προβλεπόμενο εμπορικό ή διοικητικό έντυπο έγγραφο το οποίο προβλέπεται από την οδηγία 92/12 της ΕΟΚ.

#### **β) Διακίνηση αγαθών από χώρες ΕΟΚ προς τους Έλληνες Αγοραστές**

Σύμφωνα με την Εγκ. 1128677/1076 ΠΟΛ. 1293/29-12-92 ορίζεται ότι από 01/01/93 με το νέο καθεστώς ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα αγαθά μπορεί να διακινούνται από τις άλλες χώρες - μέλη της ΕΟΚ προς την Ελλάδα συνοδευόμενα και στο εσωτερικό της χώρας με τα στοιχεία του αποστολέα και τα φορτωτικά έγγραφα, μέχρι την παράδοσή τους στις εγκαταστάσεις του αγοραστή επιτηδευματία.

Συνεπώς σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω τα αγαθά θα φθάσουν στις εγκαταστάσεις του αγοραστή επιτηδευματία χωρίς να είναι

απαραίτητο να εκδόσει δικό του Δ.Α., ανεξάρτητα με τον τρόπο που έχουν μεταφερθεί δηλ. οδικώς, σιδηροδρομικώς, αεροπορικώς ή ατμοπλοϊκώς, αρκεί βέβαια να συνοδεύονται με τα στοιχεία του αποστολέα και τα ανάλογα φορτωτικά έγγραφα.

**γ) Μεταφορά αγαθών από χώρες ΕΟΚ όχι κατ' ευθείαν στις εγκαταστάσεις του αγοραστή, αλλά μέσω των εγκαταστάσεων του διαμεταφορέα**

Όταν ο διαμεταφορέας δεν μεταφέρει τα αγαθά κατ' ευθείαν στις εγκαταστάσεις του αγοραστή, αλλά σε δικό του χώρο προσωρινής εναπόθεσης για μικρό χρονικό διάστημα δεν δημιουργούνται για την προσωρινή αυτή εναπόθεση των αγαθών οι υποχρεώσεις της § 5 περίπτωση ή του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (Βιβλίο αποθήκευσης κ.τ.λ.), εφόσον στην περίπτωση αυτή η συγκέντρωση των αγαθών δεν γίνεται με σκοπό την αποθήκευσή τους, αλλά για τη διανομή τους αμέσως μετά τη συγκέντρωση και ταξινόμησή τους ή το διακανονισμό της αξίας τους. Στην περίπτωση όμως που ο διαμεταφορέας διαθέτει χώρο για παραπέρα παραμονή και αποθήκευση αγαθών, όταν αυτό ζητείται από τους παραλήπτες - αγοραστές των αγαθών, εισπράττοντας ιδιαίτερη αμοιβή

για την αποθήκευση αυτή στις εγκαταστάσεις του, τότε έχει τις υποχρεώσεις των διατάξεων της § 5 περίπτωση ή του άρθρου 10 του Κώδικα.

Για τη διακίνηση των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του διαμεταφορέα προς τους αγοραστές - παραλήπτες, μετά την προσωρινή εναπόθεση έχουν ανάλογη εφαρμογή τα οριζόμενα στην εγκύκλιο Σ. 682/52 ΠΟΛ. 54/23-2-87 περ. ια. σύμφωνα με τα οποία:

Κατά τη διακίνηση αυτή εκδίδονται Δ.Α. του άρθρου 11 του Κώδικα από τον διαμεταφορέα, στα οποία αντί της αναλυτικής περιγραφής του είδους των αγαθών, μπορεί να αναγράφονται: τα είδη σε γενικές κατηγορίες, η ποσότητα της συσκευασίας (π.χ. ανταλλακτικά μηχ/των σε 10 κιβώτια) και ο αριθμός του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που συνοδεύει τα αγαθά.

Η ευχέρεια αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά θα συνοδεύονται με τα στοιχεία της ενδοκοινοτικής επιχείρησης καθώς επίσης και με τα ανάλογα φορτωτικά έγγραφα.

## Άρθρο 16 Έγγραφα Μεταφοράς

### Γενικά για τα Έγγραφα Μεταφοράς

Όπως προαναφέρθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο για την μεταφορά των αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 (δηλ. το Δημόσιο και οι αγρότες), με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθούμενα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών, είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, το οποίο εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στο παραλήπτη τους.

Οι διατάξεις της παραπάνω παραγράφου δεν εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:

α) για τις μεταφορές υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, καθώς και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται απ' αυτές.

β) για τις μεταφορές που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπαζών),

από εργοτάξιο σε εργοτάξιο, σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης κατά περίπτωση.

γ) για τις μεταφορές πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

Για την μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα δημοσίας χρήσης, ο επιτηδευματίας, καθώς και τα πρόσωπα των § 3 και 4 του άρθρου 2, παραδίδουν στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο το δελτίο αποστολής, δηλαδή το στοιχείο που συνοδεύει τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στο παραλήπτη.

Όσον αφορά την αποστολή των αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση Δ.Α., τότε το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο, ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται: το ονομ/μο, το επάγγελμα και η διεύθυνση, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, επίσης αναγράφεται ο τόπος προορισμού και γίνεται συνοπτική περιγραφή των αγαθών.

Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα που αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, δηλαδή τα Δ.Α. και ενυπόγραφη δήλωση



μεταφοράς, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών, για κάθε μεταφορέα φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε 4 αντίτυπα.

- Το πρώτο αντίτυπο που συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα.

- Το δεύτερο αντίτυπο παραδίδεται στο φορτωτή.

- Το τρίτο έχει την ένδειξη «αποδεικτικό δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλει τα κόμιστρα.

- Το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειώσουμε ότι ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική και όταν μεταφέρει δικά του αγαθά. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις.

### Παραδείγματα

- Ο επιτηδευματίας Α., ο οποίος έχει κατάστημα, επιθυμεί να στείλει 5 κιβώτια εμπορεύματα στον Β. για πώληση, ο οποίος έχει την επιχείρηση στην πόλη Π. μέσω μεταφορικού γραφείου. Τα στοιχεία που θα εκδοθούν είναι:

Κατ' αρχήν ο Α. θα εκδόσει Δ.Α., το οποίο θα συνοδεύσει τα αγαθά στο μεταφορικό γραφείο. Με την σειρά του το μεταφορικό γραφείο θα εκδόσει με την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών φορτωτική σε 4 αντίτυπα.

- Ο Γ. θέλει να στείλει στο γιό του, ο οποίος σπουδάζει στην Αθήνα 1 κιβώτιο με πράγματα. Τα στοιχεία που θα εκδοθούν σ' αυτή την περίπτωση είναι:

Εφόσον ο Γ. είναι ιδιώτης θα κάνει ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς στο μεταφορικό γραφείο και το μεταφορικό γραφείο θα εκδόσει απόδειξη μεταφοράς.

Για την μεταφορά των αγαθών, το μεταφορικό γραφείο, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών, καθώς και το τόπο προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στο μεταφορέα για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν, αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός δεμάτων.

## Περιεχόμενα Φορτωτικής

Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και το Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα. Σε περίπτωση που αυτός, ο οποίος καταβάλλει τα κόμιστρα είναι ιδιώτης, τότε δεν απαιτείται ο Α.Φ.Μ. του.

β) Όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή άλλου τρίτου στην φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα.

γ) Την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα.

δ) Τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών.

ε) Το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα.

στ) Τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών.

ζ) Το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς.

η) Τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές.

## Διπλότυπη απόδειξη

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

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

α) Επί μεταφοράς αποσκευών, τουλάχιστον το κόμιστρο.

β) Επί μεταφοράς μικροδεμάτων, τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των αγαθών και το κόμιστρο.

γ) Για τις αστικές μεταφορές τα στοιχεία που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη περίπτωση (β), καθώς και ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου.

δ) Τέλος, για τις μεταφορές οχημάτων με πλωτά μέσα, τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό αυτού.

## Θεωρημένο Διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς

Ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε 3 αντίτυπα στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων.

β) Όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές.

γ) Σε κάθε περίπτωση πραγματοποίηση της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στην φορτωτική.

Στο σημείωμα αυτό, που υπογράφεται από το μεταφορέα και το παραλήπτη αναγράφονται τα εξής:

α) Τα στοιχεία του μεταφορέα, του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη.

β) Ο αριθμός της φορτωτικής, το ποσό της διαφοράς των κομίστρων καθώς και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν.

Το πρώτο αντίτυπο του Διορθωτικού σημειώματος μεταφοράς αποστέλλεται στον φορτωτή ή αποστολέα, το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

Το Διορθωτικό σημείωμα υπογράφεται από το μεταφορέα και τον παραλήπτη στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθούν ποσοτικές

διαφορές κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη ή σε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό απ' αυτό που αναγράφεται στην φορτωτική. Αντίθετα, όταν επιστρέφεται ποσό κομίστρων στον φορτωτή δεν απαιτείται η υπογραφή του παραλήπτη, επίσης όταν επιστρέφονται κόμιστρα δεν είναι απαραίτητο να παραδοθεί το δεύτερο αντίτυπο, δεδομένου ότι παραδίνεται το πρωτότυπο σ' αυτόν που επιστρέφονται τα κόμιστρα και το οποίο θα είναι και το δικαιολογητικό εγγραφής.

## Έννοια μεταφορέα

Μεταφορέας θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί μεταφορά αγαθών έναντι αμοιβής και με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός (π.χ. επιχείρηση αυτοκινήτων, πλωτών μέσων, αεροπορική, σιδηροδρομική κ.τ.λ.).

## Έννοια μεταφορικού γραφείου

Μεταφορικά γραφεία είναι οι επιχειρήσεις, οι οποίες αναλαμβάνουν τη μεταφορά των αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, έναντι αμοιβής που συμφωνούν με τον αποστολέα φορτωτή των αγαθών κατά μονάδα όγκου, βάρους, κ.τ.λ.

Η αμοιβή δε αυτή καλύπτει όλα τα έξοδα της μεταφοράς, όπως π.χ. κόμιστρα, φορτοεκφορτωτικά, κ.τ.λ., καθώς και το κέρδος αυτών και οι οποίες στην συνέχεια βρίσκουν το μεταφορέα (τον ιδιοκτήτη του μεταφορικού μέσου) και του αναθέτουν την εκτέλεση της μεταφοράς.

Τα μεταφορικά γραφεία εκδίδουν φορτωτική προς τον αποστολέα και δέχονται φορτωτική ως έξοδο από τον μεταφορέα, στον οποίο ανέθεσαν την εκτέλεση της μεταφοράς (Σχ. Εγκ. Π. 7832 ΠΟΛ. 326/27-11-86).

## Φορτωτική μεταφορικού γραφείου

Το μεταφορικό γραφείο, το οποίο αναλαμβάνει τη μεταφορά των αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, έχει την υποχρέωση να εκδίδει σε κάθε μεταφορά φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε 4 αντίτυπα:

Το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορικού γραφείου συνοδεύει τα αγαθά, σε περίπτωση που η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του. Αντίθετα, όταν η μεταφορά ενεργείται απ' ευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου, τότε τα αγαθά συνοδεύει το Πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα μαζί με το Δ.Α. του αποστολέα, στην φορτωτική αυτή αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του μεταφορικού γραφείου.

Στην παραπάνω περίπτωση ο μεταφορέας παραδίδει το δεύτερο αντίτυπο στο φορτωτή των αγαθών που είναι το μεταφορικό γραφείο και όχι στον αποστολέα των αγαθών. Ο αποστολέας των αγαθών θα λάβει το δεύτερο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορικού γραφείου.

Το τρίτο αντίτυπο θα παραδοθεί σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα, το οποίο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό δαπάνης». Το τέταρτο παραμένει στέλεχος.



## Διεθνείς μεταφορές

Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 16, ο μεταφορέας, ο οποίος πραγματοποιεί Διεθνείς μεταφορές, είτε αυτές είναι οδικές ή σιδηροδρομικές, είτε είναι θαλάσσιες ή εναέριας, δύναται να εκδίδει γι' αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, τα οποία προβλέπονται από τις διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει η χώρα μας.

## Θαλάσσιες- Εναέριας μεταφορές

Επίσης, όσον αφορά την περίπτωση κατά την οποία ο μεταφορέας πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριας μεταφορές, είναι δυνατόν να αναθέσει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα. Θα πρέπει όμως, πριν την ανάθεση να γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στην Δ.Ο.Υ., στην οποία αναγράφεται ο αντιπρόσωπός του ή ο πράκτοράς του.

## Αστικές μεταφορές- Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς

Όσον αφορά τις αστικές μεταφορές, γενικά με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα Δημοσίας χρήσης, καθιερώθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/92 θέμα 15, η υποχρέωση της τήρησης θεωρημένου βιβλίου ημερολογίου μεταφοράς από την 1/10/1992.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτικές για τις αστικές μεταφορές δεν έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο μεταφοράς, καθώς σύμφωνα με την παράγραφο 2.2 την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1142/92, προκύπτει ότι το ημερολόγιο μεταφοράς στην περίπτωση αυτή, τηρείται εφόσον για το κόμιστρο εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη.

## Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς

Στο ημερολόγιο μεταφοράς, το οποίο τηρείται σε κάθε φορτηγό μεταφορικό μέσο Δ.Χ., όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες μεταφορές ή αστικές μεταφορές αναγράφονται:

α) Η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου.

β) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του φορτωτή και των παραληπτών.

γ) Ο αριθμός των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων.

δ) Το είδος των αγαθών κατά γενική κατηγορία, καθώς και η ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών.

ε) Τέλος το συνολικό κόμιστρο του δρομολογίου.

Στο σημείο αυτό, μπορούμε να κάνουμε την εξής παρατήρηση: Επειδή, πολλά από τα παραπάνω στοιχεία που αναγράφονται στο ημερολόγιο μεταφοράς προκύπτουν από τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία στο ημερολόγιο μεταφοράς μπορούν να αναγράφονται μόνο τα εξής:

α) Η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου.

β) Πριν από την εκκίνησή του, το κόμιστρο καθώς και το είδος και οι αύξοντες αριθμοί των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων.

## Ημερολόγιο μεταφοράς αγροτών

Οι αγρότες καθώς και οι αγροτικές εκμ/σεις, οι οποίες ορίζονται στα άρθρα 33 και 34 του νόμου 1642/86, εφόσον δεν έχουν ενταχθεί σε Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., έχουν την υποχρέωση για κάθε μεταφορά των προϊόντων τους στους τόπους διάθεσης, με φορτηγό ή μικτής χρήσης αυτοκίνητο ή τρίκυκλο ιδιωτικής χρήσης να τηρούν και βιβλίο μεταφοράς.

Στο βιβλίο μεταφοράς αναγράφονται τα εξής:

- α) Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του παραλήπτη.
- β) Ο αριθμός του δελτίου αποστολής.
- γ) Το είδος και η ποσότητα των προϊόντων που μεταφέρονται.
- δ) Η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης για κάθε διαδρομή.

Είναι δυνατόν στο ημερολόγιο μεταφοράς να αναγράφονται μόνο η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του αυτοκινήτου, καθώς και ο αριθμός του Δελτίου Αποστολής, εφόσον τα λοιπά στοιχεία περιέχονται στο Δελτίο Αποστολής, το οποίο συνοδεύει τα αγαθά. Είναι εξάλλου, δεδομένο ότι οι αγρότες είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν Δ.Α. σε κάθε περίπτωση διακίνησης των προϊόντων τους, τα οποία μπορεί να προορίζονται είτε για πώληση (χονδρική ή λιανική) είτε για πώληση για λογαριασμό τους.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να τονίσουμε ότι δεν έχουν την υποχρέωση να τηρούν ημερολόγιο μεταφοράς οι επιτηδευματίες, καθώς και οι αγρότες οι οποίοι έχουν ενταχθεί στον Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (Εγκ. Κ.Β.Σ. § 16.2).

## **Χρόνος Έκδοσης Φορτωτικής**

Η φορτωτική εκδίδεται κατά την παραλαβή των αγαθών και πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν: το αν πρόκειται για μεταφορά αγαθών στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό, ή αν πρόκειται για αγαθά τα οποία παραλαμβάνονται από μεταφόρτωση.

## **Αναγραφή δύο ημερομηνιών στις φορτωτικές**

Σύμφωνα με την § 7 περίπτωση γ του άρθρου 16, ορίζεται ότι στην φορτωτική αναγράφεται η ημερομηνία και τόπος έκδοσης της φορτωτικής, καθώς επίσης και η ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα.

Με τον τρόπο αυτό η παραπάνω διάταξη δίνει λύση στην περίπτωση εκείνη που ο μεταφορέας μεταφέρει τα αγαθά από τις εγκαταστάσεις φορτωτή όχι απευθείας στις εγκαταστάσεις του παραλήπτη, αλλά η μεταφορά γίνεται μέσω του πρακτορείου του, οπότε είναι δυνατόν να αναγράψει την ημερομηνία έκδοσης και παραλαβής των αγαθών και την επόμενη ημέρα την ημερομηνία που θα γίνει η κυρίως διακίνηση.

Το ίδιο βεβαίως μπορεί να γίνει όταν παραδίδονται αγαθά από τους φορτωτές κατ' ευθείαν στο πρακτορείο, οπότε εκδίδεται η φορτωτική με την παραλαβή και αναγράφεται σ' αυτήν και η ημερομηνία κατά την οποία τα αγαθά θα διακινηθούν από το πρακτορείο προς τον παραλήπτη.

## Κατάσταση αποστολής αγαθών

Όταν το μεταφορικό γραφείο φορτώνει και μεταφέρει αγαθά από τις εγκαταστάσεις του προς τους παραλήπτες αυτών, τότε εκδίδει Διπλότυπη Θεωρημένη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφονται τα εξής:

- α) Το είδος και ο αριθμός των δεμάτων.
- β) Το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών.
- γ) Το τόπο προορισμού των αγαθών.

Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής, παραδίδεται στο μεταφορέα με σκοπό την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής με φορτωτή και παραλήπτη το μεταφορικό γραφείο, ενώ το άλλο παραμένει στέλεχος.

Στην περίπτωση κατά την οποία επισυνάπτονται στην κατάσταση που παραδίδεται στο μεταφορέα τα αντίγραφα των φορτωτικών του μεταφορικού γραφείου, τότε στην κατάσταση αυτή, μπορεί να αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

Συμπερασματικά τα στοιχεία που πρέπει να παραδοθούν στον μεταφορέα για την μεταφορά των αγαθών είναι:



**α) Δελτίο Αποστολής ή Συνενωμένο Δελτίο Αποστολής με στοιχείο αξίας από τους :**

-Επιτηδευματίες σε κάθε μεταφορά αγαθών.

-Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και από τους αγρότες, όταν στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους.

- από τους αγρότες σε περίπτωση που στέλνουν αγαθά για επεξεργασία, συσκευασία ή λόγω λιανικής πώλησης (π.χ. λαϊκές αγορές).

**β) Ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς από τους:**

-Ιδιώτες.

-Αγρότες σε περίπτωση που παραδίδουν αγαθά, με σκοπό την αποθήκευση στις εγκαταστάσεις τους ή σε εγκαταστάσεις τρίτων ή όταν επιστρέφουν αγορασθέντα υλικά παραγωγής, σπόρους, κ.τ.λ.

-Επίσης, ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, είναι δυνατόν να εκδοθεί από το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, όταν στέλνουν αγαθά σε άλλες εγκαταστάσεις του για συσκευασία, λόγω επιστροφής, λόγω λιανικής πώλησης, κ.τ.λ.

**γ) Κατάσταση αποστολής αγαθών.**

Η κατάσταση αυτή εκδίδεται από το μεταφορικό γραφείο, στην περίπτωση που η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις

του, όμως παραδίδονται μαζί και τα συνοδευτικά στοιχεία του αποστολέα των αγαθών.

### Σημείωση

Στην περίπτωση που οι αγρότες έχουν ενταχθεί στο Κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., καθώς και τα Ν.Π.Δ.Δ. ή τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, των οποίων η δραστηριότητα ή τμήμα αυτής υπόκειται σε Φ.Π.Α., έχουν τις ίδιες υποχρεώσεις με αυτές του επιτηδευματία.

## Πότε εκδίδεται φορτωτική και πότε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για μεταφορές αγαθών

Στο σημείο αυτό έχουμε να αναφέρουμε τα ακόλουθα:

- Οι μεταφορείς και τα μεταφορικά γραφεία για τις υπηρεσίες που παρέχουν, έχουν δύο φορτωτικές. Η μία φορτωτική εκδίδεται από το μεταφορικό γραφείο και αποτελεί το αποδεικτικό της συναλλαγής μεταξύ του μεταφορικού γραφείου και του αποστολέα των αγαθών (φορτωτή).

Η άλλη φορτωτική εκδίδεται από τον μεταφορέα και αποτελεί το αποδεικτικό στοιχείο της συναλλαγής, μεταξύ του μεταφορικού γραφείου και του μεταφορέα. Στην περίπτωση αυτή, η φορτωτική που εκδίδεται από τον μεταφορέα είναι συγκεντρωτική για όλα τα παραλαμβανόμενα αγαθά από το μεταφορικό γραφείο.

- Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τη μεταφορά αγαθών την αναλαμβάνουν επιχειρήσεις που δεν είναι μεταφορείς ή μεταφορικά γραφεία, αλλά ενεργούν ως αντιπρόσωποι των αποστολέων των αγαθών ή των μεταφορών, είτε μεσολαβούν απλά μεταξύ των προσώπων αυτών για να γίνει η μεταφορά των αγαθών, τότε λαμβάνουν για τις παρεχόμενες υπηρεσίες αμοιβή, με τη μορφή προμήθειας ή πρακτορειακού δικαιώματος.

Για τις υπηρεσίες αυτές, υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, όταν παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο επιτηδευματία ή το Δημόσιο ή αγρότη κ.τ.λ. ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών όταν παρέχουν υπηρεσίες σε ιδιώτες. Στις περιπτώσεις αυτές στο φορολογικό στοιχείο που θα εκδοθεί πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα και τα πραγματοποιούμενα έξοδα για λογαριασμό του πελάτη, όπως για παράδειγμα: κόμιστρα, φορτοεκφορτωτικά ή τηλεφωνικά έξοδα κ.τ.λ.).

- Τέλος, πρέπει να σημειώσουμε ότι στις περιπτώσεις που αναλαμβάνεται η διακίνηση, διανομή αγαθών, στις οποίες πέραν της απλής μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες όπως είναι, η φορτοεκφόρτωση, η ασφάλιση, η οργάνωση διανομής κ.τ.λ., εκδίδονται τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών. (§ 12.4.3 της Ερμ. Εγκ.).

## Συγκεντρωτική Φορτωτική

Για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με φορητά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημοσίας χρήσης από τον ίδιο φορτωτή σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από τον φορτωτή, μπορεί να τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται μία μηνιαία θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική ή μία μηνιαία θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για τις αστικές μεταφορές, η οποία θα εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα, για όλες τις μεταφορές του μήνα, αντί να εκδίδεται μια φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη.

# ENOTHTA II



## ΕΝΟΤΗΤΑ ΙΙ

### ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ - ΠΡΟΣΤΙΜΑ

#### ΓΕΝΙΚΑ

Οι παραβάσεις που αναφέρονται στο Κ.Β.Σ. διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

- A. τις γενικές παραβάσεις
- B. τις αυτοτελείς παραβάσεις.

#### Γενικές Παραβάσεις

1) Σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. ως γενικές παραβάσεις, θεωρούνται αυτές που επιβάλλεται ένα πρόστιμο κατά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από την συχνότητα εμφάνισης της παράβασης αυτής μέσα στη χρήση και όταν η παράβαση αυτή δεν περιγράφεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 33.

Π.χ. Σε έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση «Α» διαπιστώθηκε: η μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικά και ολογράφως σε 200 Δ.Α., τα οποία εκδόθηκαν μέσα στο 1997. Η παράβαση αυτή συνεπάγεται το ότι θα επιβληθεί ένα πρόστιμο και όχι 200.

**Ενδεικτικά αναφέρουμε περιπτώσεις γενικών παραβάσεων:**

1. Μη αναγραφή της ώρα παράδοσης στα συνοδευτικά στοιχεία.
2. Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων.
3. Ελλιπείς αναγραφή του είδους των αγαθών ή της υπηρεσίας.
4. Μη αναγραφή του σκοπού διακίνησης.
5. Μη αναγραφή στα τιμολόγια πώλησης του αριθμού των Δ.Α. με τα οποία διακινήθηκαν τα αγαθά.
6. Μη αναγραφή στα Τ.Π.Υ. της αμοιβής ολογράφως.
7. Μη αναγραφή του Α.Φ.Μ., της ΔΟΥ κ.τ.λ.
8. Μη παράδοση στοιχείου στον αντισυμβαλλόμενο (π.χ. ΑΑΠ, ΑΠΥ κ.λ.π.)
9. Μη ανάλυση των εσόδων σε εμπορεύματα, σε προϊόντα κ.τ.λ., κατά μοναδικό συντελεστή εισοδήματος, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
10. Μη εφαρμογή του Γ.Λ.Σ.

**2) Κατηγορίες προστίμων (σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κ.Β.Σ.)**

**α) Κυμαινόμενο πρόστιμο ανάλογα με τη κατηγορία τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ.**



β) - Πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής για διακίνηση αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο (§ 2 του άρθρου 32).

- Πρόστιμο ίσος με την αξία της αποκρυβείσης συναλλαγής σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση στοιχείων (§ 2 άρθρου 32).

γ) Διπλασιασμός ανωτάτου ορίου προστίμου όταν δεν τηρούνται βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας (§ 3 άρθρο 32).

δ) Τριπλασιασμός ανωτάτου ορίου προστίμων ή ύψους συναλλαγής σε περίπτωση υποτροπής (§ 5 άρθρου 32).

### **Κυμαινόμενο πρόστιμο**

α) Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. τιμωρείται για κάθε είδους παράβασης με πρόστιμο του οποίου τα ανώτατα όρια συναρτώνται με την κατηγορία βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί ο παραβάτης.

Έτσι προβλέπονται τα εξής όρια κατά περίπτωση:

- πρόστιμο μέχρι 300.000 δρχ., αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας

- πρόστιμο μέχρι 200.000 δρχ., αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας και

- πρόστιμο μέχρι 100.000 δρχ., προκειμένου για λοιπούς υπόχρεους (δηλ. για Α' κατηγορίας καθώς και για απαλλασσόμενο από την τήρηση βιβλίων).

Π.χ. Κατά τη διάρκεια ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο επιτηδευματίας «Α», ο οποίος τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας διακινούσε αγαθά με Δ.Α., στο οποίο δεν είχε αναγράψει την ώρα έναρξης της αποστολής. Στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 32 θα επιβληθεί πρόστιμο μέχρι 300.000 δρχ., λόγω του ότι πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.

### **Πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής**

Σύμφωνα με το άρθρο 32 § 2 του Κ.Β.Σ., όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από το Κώδικα με αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή την απόκρυψη μέρους της συναλλαγής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ., τότε επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους της συναλλαγής που αποκρύφτηκε.

Ο Κ.Β.Σ. αναφέρει ότι απόκρυψη της συναλλαγής θεωρείται η περίπτωση διακίνησης αγαθών, χωρίς το αντίστοιχο συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, δεν περιορίζεται μόνο στη διακίνηση αγαθών λόγω αγοράς ή πώλησης, αλλά λαμβάνονται υπ' όψιν διακινήσεις αγαθών χωρίς συνοδευτικό στοιχείο ή με ανακριβές στοιχείο για άλλη αιτία, όπως η μεταφορά αγαθών από το Κεντρικό στο Υποκατάστημα ή μεταξύ υποκαταστημάτων, καθώς και η περίπτωση της διακίνησης των αγαθών για επεξεργασία, δειγματισμό ή φύλαξη κ.τ.λ.

Το τελευταίο εδάφιο της § 2 του άρθρου 32, αντικαταστάθηκε με την § 9 του άρθρου 21 του Ν.2166/93 και ισχύει από 24/8/93. Η προηγούμενη διάταξη ανέφερε τα εξής: Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής η περίπτωση διακίνησης αγορασθέντων ή πωληθέντων αγαθών χωρίς το συνοδευτικό στοιχείο που προβλέπεται από το Κώδικα.

Σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις για την διακίνηση αγαθών από το κεντρικό στο υποκατάστημα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς το ανάλογο συνοδευτικό στοιχείο επιβαλλόταν ~~κυμαινόμενο πρόστιμο, καθώς δεν επρόκειτο για διακίνηση αγορασθέντων ή πωληθέντων αγαθών.~~

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι για την επιβολή προστίμου ισόποσο της συναλλαγής, καθοριστική σημασία για την επιμέτρηση της χρηματικής ποινής έχει ο προσδιορισμός της αξίας, η οποία πρέπει να

προκύπτει από συγκεκριμένα στοιχεία, τα οποία να μη μπορούν να αμφισβητηθούν.

Στην περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται πρόστιμο ανάλογα με την κατηγορία τήρησης βιβλίων. (Συναντάμε την περίπτωση αυτή για παραβάσεις, οι οποίες διαπιστώνονται κατά τη μεταφορά των εμπορευμάτων, οπότε καθ' οδόν είναι δύσκολο να διαπιστωθεί η αξία της συναλλαγής).

Σε γενικές γραμμές, πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής επιβάλλεται στις εξής παραβάσεις:

α) Όταν διακινούνται αγαθά χωρίς συνοδευτικό στοιχείο και για

β) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων.

Για την επιβολή του προστίμου αυτού θα πρέπει αθροιστικά να συντρέχουν οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

α) Η παράβαση να έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής.

β) Η αποκρυφείσα αξία πρέπει να είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ.

γ) Πρέπει να τονιστεί ότι στην περίπτωση της μη έκδοσης ή της ανακριβής έκδοσης συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου, θεωρείται ότι η παράβαση αυτή έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής με

την προϋπόθεση ότι η παράβαση διαπιστώνεται κατά την διακίνηση των αγαθών λόγω αγοράς ή πώλησης και όχι μεταγενέστερα.

**Παραδείγματα:**

1. Ύστερα από έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο «Α» πώλησε στο πελάτη του «Β» στις 23/6/97, εμπορεύματα αξίας 1.500.000 δρχ. Για την παραπάνω συναλλαγή ο «Α» εξέδωσε τιμολόγιο Δ.Α. την ίδια ημέρα αξίας 1.000.000 δρχ.

Στην περίπτωση αυτή, έχουμε ανακριβή έκδοση τιμολογίου Δ.Α. με αποκρυφείσα αξία 500.000 (= 1.500.000- 1.000.000). Οπότε επιβάλλεται πρόστιμο αξίας 500.000 δρχ.

2. Διαπιστώνεται ότι ο «Γ» μετέφερε στο πελάτη του «Δ», λόγω πώλησης 20 πουκάμισα (αξίας 200.000 δρχ. συνολικά)

50 παντελόνια (αξίας 750.000 δρχ. συνολικά)

50 γραβάτες (αξίας 100.000 δρχ. συνολικά).

Τα παραπάνω εμπορεύματα συνοδεύονταν με το τιμολόγιο Δ.Α. Νο 245 του «Γ», στο οποίο όμως είχε καταχωρήσει τα εξής: 10 πουκάμισα, 25 παντελόνια και 20 γραβάτες.

Στην περίπτωση αυτή, έχουμε ανακριβή έκδοση Τ.Δ.Α. με αποκρυφείσα αξία 535.000 δρχ. (= 10.000 X 10 + 25 X 15.000 + 30 X 2.000). Συνεπώς επιβάλλεται ισόποσο πρόστιμο.

3. Ο «Κ» τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., στις 15/3/97 πώλησε στο πελάτη του «Λ» εμπορεύματα αξίας 400.000 δρχ. με το τιμολόγιο Δ.Α. Νο. 187, στο οποίο έγραφε ως αξία μόνο 150.000 δρχ. Ύστερα από έλεγχο διαπιστώθηκε η αποκρυφείσα συναλλαγή 250.000 (= 400.000 - 150.000). Το πρόστιμο το οποίο πρέπει να επιβληθεί είναι 200.000 δρχ.

Η αποκρυφείσα συναλλαγή στην παραπάνω περίπτωση είναι μικρότερη από τις 300.000 δρχ. ( $250.000 < 300.000$ ), οπότε το πρόστιμο το οποίο επιβάλλεται είναι σύμφωνα με τη κατηγορία βιβλίων του επιτηδευματία.

4. Σε γενόμενο έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «Ζ» διακινούσε αγαθά για πώληση αξίας 1.350.000, για τα οποία δεν έχει εκδοθεί κανένα φορολογικό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 1.350.000, ίσο με την αξία της συναλλαγής.

## Ανακρίβεια στοιχείων

Αναφέραμε στα προηγούμενα ότι επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής σε περίπτωση ανακριβής έκδοσης στοιχείου.

Ως ανακρίβεια του περιεχομένου του στοιχείου, θεωρείται αυτή που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 (§ 2 περίπτωση γ), βάσει των οποίων θεωρούνται ως ανακριβή τα στοιχεία στα οποία δεν έχει αναγραφεί ή έχει ανακριβώς αναγραφεί:

- το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του αντισυμβαλλόμενου
- η διεύθυνση του αντισυμβαλλομένου
- το είδος, η ποσότητα και η αξία της αμοιβής.

Στο σημείο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι ανακριβές μπορεί να χαρακτηριστεί το στοιχείο, το οποίο αφορά υπαρκτή συναλλαγή, μέρος της οποίας δεν εμφανίζεται. Σε κάθε περίπτωση που παρατηρείται διαφορά των εμφανιζομένων στοιχείων σε σχέση με τα πραγματικά, πρέπει να εξετάζεται και ο τυχόν χαρακτηρισμός της εικονικής έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Όσον αφορά την περίπτωση αναγραφής διαφορετικού ονοματεπωνύμου ή επωνυμίας στα στοιχεία που δεν ανταποκρίνεται στον πραγματικό αντισυμβαλλόμενο, τότε θεωρείται το γεγονός αυτό ότι καθιστά το στοιχείο εικονικό. Εκτός αν αποδεικνύεται ότι ο εκδότης τελούσε σε συγγνωστή πλάνη ή ότι του δόθηκαν ψευδή στοιχεία για την

ταυτότητα του αντισυμβαλλόμενου. Επίσης, ανακριβές μπορεί να θεωρηθεί το φορολογικό στοιχείο σε περίπτωση που έγινε φραστική παραδρομή σε σχέση με το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, έτσι ώστε να μην ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Π.χ. Αναγράφεται σε τιμολόγιο Δ.Α., το ονοματεπώνυμο Γ. Γεωργόπουλος , ενώ έπρεπε να γραφτεί Γ. Γεωργακόπουλος.

Είναι πάντως, γεγονός ότι σε ελάχιστες περιπτώσεις, μπορεί να χαρακτηριστεί κάποιο στοιχείο ανακριβές, ως προς το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία συνάμα προκύπτει ότι η παράβαση αυτή είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής. Στις περιπτώσεις αυτές τα στοιχεία πρέπει να εξετάζονται προσεκτικά, ώστε ο χαρακτηρισμός της παράβασης να αποδίδει την πραγματικότητα, δεδομένου ότι ανάλογα με το χαρακτηρισμό, δηλ. αν έχουμε εικονικότητα ή ανακρίβεια, διαφοροποιείται το ύψος του επιβλητέου προστίμου.



## **Πολλαπλάσιο Πρόστιμο**

Το πρόστιμο αυτό ανήκει σε ιδιαίτερη κατηγορία προστίμων, τα οποία επιβάλλονται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις για τις οποίες κρίθηκε ότι έπρεπε να υπάρξει μια αυστηρότερη αντιμετώπιση. Ειδικότερα, αναφέρεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται βιβλία της ανάλογης κατηγορίας, τα ανώτατα όρια των κυμαινόμενων προστίμων διπλασιάζονται.

β) Σε περίπτωση υποτροπής, το ανώτατο όριο του κυμαινόμενου προστίμου ή του ισόποσου της συναλλαγής κατά περίπτωση μπορεί να ανέλθει μέχρι του τριπλασίου.

## **Έννοια υποτροπής**

Υποτροπή θεωρείται η επανάληψη πράξης ή παράλειψης της αυτής ακριβώς μορφής, για την οποία ο φορολογούμενος τιμωρήθηκε οριστικά προγενέστερα, η οποία πραγματοποιήθηκε, εντός της αυτής διαχειριστικής περιόδου ή των δυο προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων.

Με άλλα λόγια η υποτροπή προϋποθέτει τα εξής:

α) να έχει οριστικά προγενέστερα τιμωρηθεί ο υπόχρεος,

β) η προηγούμενη παράβαση να έχει γίνει εντός της 3ετίας και

γ) να είναι της ίδιας μορφής, να αφορά δηλ. την ίδια παράβαση.

Π.χ. Ο επιτηδευματίας «Α», κατά τη διαχειριστική περίοδο του 1993 δεν εξέδωσε Δ.Α. για την διακίνηση των αγαθών του. Την ίδια διαχειριστική χρήση δηλ. το 1993, συμβιβάστηκε. Κατά τη διαχειριστική περίοδο του 1995 διέπραξε νέα παράβαση, καθώς δεν έκδωσε Δ.Α. για την διακίνηση των αγαθών του.

Στο παράδειγμα αυτό, έχουμε υποτροπή γιατί: ο επιτηδευματίας έχει τιμωρηθεί οριστικά σε προγενέστερη διαχειριστική περίοδο (καθώς το 1993 συμβιβάστηκε), είναι η προηγούμενη παράβαση εντός της τριετίας ('93-'94-'95) και τέλος είναι της ίδιας μορφής (δηλ. αφορά την μη έκδοση Δ.Α.).

Στην περίπτωση αυτή το πρόστιμο που θα επιβληθεί θα είναι από ίσο με την αξία της συναλλαγής μέχρι το τριπλάσιο της αξίας αυτής, σύμφωνα με τη κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ.

Ο επιτηδευματίας «Β», κατά την διαχειριστική περίοδο 1993 δεν εξέδωσε Δ.Α. για διακίνηση αγαθών του. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 1994 κάνει νέα παράβαση με έκδοση Δ.Α. Για την προηγούμενη παράβαση όμως έχει ασκηθεί προσφυγή και δεν έχει εκδοθεί ακόμα η απόφαση.

Στην περίπτωση αυτή ο «Β» δεν θεωρείται υπότροπος, γιατί δεν συντρέχουν και οι 3 λόγοι της υποτροπής, καθώς ο «Β» δεν έχει τιμωρηθεί οριστικά προγενέστερα.

Με τις διατάξεις αυτές αντιμετωπίζονται αυστηρότερα οι παραβάτες των διατάξεων του Κ.Β.Σ., οι οποίοι στο παρελθόν (δηλ. μέχρι 2 διαχειριστικές περιόδους προγενέστερα), είχαν επιδείξει αντικανονική φορολογική συμπεριφορά σχετικά με την εφαρμογή συγκεκριμένων διατάξεων του Κώδικα.

Από 1/7/92 και μετά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της § 5 του άρθρου 32 του Κώδικα περί υπότροπής σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα από το γεγονός, ότι ως υπότροπος μπορεί να χαρακτηριστεί κάποιος με βάση παραβάσεις των 2 προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων (δηλ. 1990-1991).

Για αυτές τις διαχειριστικές περιόδους (δηλ. 1990-1991), ίσχυαν οι διατάξεις του προεδρικού διατάγματος 99/1977, σύμφωνα με το οποίο υπότροπος θεωρούνταν αυτός που επαναλάμβανε αποκλειστικά και μόνο στην ίδια διαχειριστική περίοδο την ίδια παράβαση.

Συνεπώς, για την επιβολή προστίμου στις περιπτώσεις παραβάσεων, οι οποίες έχουν διαπραχθεί μετά την 1/7/92, πρέπει να ερευνάται αν ο παραβάτης έχει υποπέσει στην ίδια παράβαση, η οποία έχει οριστικοποιηθεί στην τρέχουσα χρήση και στις 2 προηγούμενες έστω και αν αυτές αφορούν το χρονικό διάστημα πριν από 1/7/92, προκειμένου να κριθεί ο παραβάτης ως υπότροπος ή μη.

Στην περίπτωση που ο παραβάτης είναι υπότροπος και επιβάλλεται αυξημένο πρόστιμο, γίνεται σχετική μεία στην πράξη επιβολής προστίμου.

## **Μη επιβολή προστίμου**

(Εγκ. 1076242/524/0015/ΠΟΛ. 1163/30-6-94 Ν.2214/94 αρθ.43 §

2). Ισχύει από 11/5/94.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 32 του Κ.Β.Σ. Η νέα αυτή παράγραφος αποσκοπεί στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης, ανάμεσα στο φορολογούμενο και στην φορολογούσα αρχή, το οποίο επιτυγχάνεται με την μη επιβολή κυρώσεων για περιπτώσεις παραβάσεων που αποδεικνύεται ότι δεν έγιναν από δόλο. (Αφορά και τις περιπτώσεις που έγιναν πριν την 11/5/94 ημερομηνία που άρχισε να εφαρμόζεται η διάταξη).

Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι δεν θα επιβάλλεται πρόστιμο σε εκείνες τις περιπτώσεις που έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής, φορολογικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ενιαία αρίθμηση, με την προϋπόθεση ότι: έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα βιβλία, καθώς και το ότι έχουν δηλωθεί στην αρμόδιο ΔΟΥ πριν από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

## **Σχετική διάταξη**

Άρθρο 58 ν. 2065/92: Συνυπευθυνότητα ιδιωτών και επιβολή κυρώσεων για αγορά ειδών ή αποδοχή υπηρεσίας χωρίς φορολογικά στοιχεία.

1. Όποιος δεν απαιτεί ή δεν αποδέχεται τα στοιχεία που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. για τις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι 100.000 δρχ.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος επιβολής του προστίμου, η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, καθώς και όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

## Ορια Κυμαινόμενων Προστίμων

Υπόχρεος τήρησης βιβλίων	ΟΡΙΑ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ		
	Κανόνας	Τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας	Υποτροπή
<b>Γ' Κατηγορίας</b>	1-300.000	1-600.000	1-900.000
<b>Β' Κατηγορίας</b>	1-200.000	1-400.000	1-600.000
<b>Α' Κατηγορίας</b>	1-100.000	1-200.000	1-300.000
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων</li> <li>• Οδηγός μεταφορικού μέσου</li> <li>• Κάθε τρίτος που συμπράτει σε φοροδιαφυγή</li> <li>• Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο όταν δεν παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες</li> </ul>	1-100.000	-	1-300.000

### Αυτοτελείς παραβάσεις (άρθρο 33)

Ως αυτοτελείς παραβάσεις, θεωρούνται αυτές που για κάθε πράξη ή παράλειψη, η οποία επαναλαμβάνεται μέσα στη χρήση, επιβάλλεται διακεκριμένο πρόστιμο. Με άλλα λόγια επιβάλλονται τόσα πρόστιμα όσος και ο αριθμός των πράξεων ή των παραλείψεων.

Π.χ. Ύστερα από έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση «N», διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί για το 1997, 250 τιμολόγια -Δ.Α. για διακίνηση και εμπορία αγαθών. Στην περίπτωση αυτή θα επιβληθούν 250 πρόστιμα και όχι ένα.

Τα πρόστιμα επιβάλλονται για τις αυτοτελείς παραβάσεις ορίζοντας κατά περίπτωση στις § 1 και 2 του άρθρου 32 και αναπτύχθηκαν λεπτομερώς στα προηγούμενα κεφάλαια.

Στο άρθρο 33 του Κ.Β.Σ. ορίζονται αναλυτικά οι περιπτώσεις αυτοτελών παραβάσεων, οι οποίες είναι οι εξής:

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του κώδικα αυτού.

Σύμφωνα με την παράγραφο αυτή η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εκσύρει αυτοτελή πρόστιμα, δηλ. ένα για κάθε στοιχείο που δεν εκδόθηκε. Στην συνέχεια θα πρέπει να εξετασθούν τα εξής:



1. Αν η αξία του καθενός μη εκδοθέντος στοιχείου είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη των 300.000 δρχ.

2. Αν αποκρύφτηκε η συναλλαγή ή όχι.

Στην περίπτωση που η αξία της συναλλαγής είναι μικρότερη των 300.000 δρχ., τότε θα επιβληθούν τόσα κυμαινόμενα πρόστιμα όσα και τα φορολογικά στοιχεία που δεν εκδόθηκαν.

Αν όμως η αξία της κάθε συναλλαγής, είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ., απαιτείται να διαπιστωθεί ότι έγινε και απόκρυψη της συναλλαγής. Σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι οι συναλλαγές αυτές δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, τότε το πρόστιμο που επιβάλλεται είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής.

Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να τονίσουμε ότι καθοριστική σημασία για την επιμέτρηση της χρηματικής ποινής, έχει ο προσδιορισμός της αξίας, η οποία όμως πρέπει να προκύπτει από στοιχεία τα οποία να μην μπορούν να αμφισβητηθούν.

Σε περίπτωση που δεν συντρέχουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις ή δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας, επιβάλλεται πρόστιμο κυμαινόμενο ανάλογα με τα υποχρεούνται να τηρεί ο επιτηδευματίας.

Π.χ. 1) Σε έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκε ότι ο επιτηδευματίας «Π», ο οποίος τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας δεν είχε εξεδώσει 3 Α.Π.Υ. για τους πελάτες τους αξίας 30.000 δρχ. εκάστη.

Το πρόστιμο το οποίο θα επιβληθεί είναι  $200.000 \times 3 = 600.000$  δρχ.

(200.000 για να τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας επί 3 γιατί δεν είχε εκδώσει 3 στοιχεία.

Επιλέγεται το κυμαινόμενο, γιατί η αξία καθενός μη εκδοθέντου στοιχείου είναι μικρότερη των 300.000 δρχ.

2) Σε γενόμενο έλεγχο, διαπιστώθηκαν τα εξής: ότι η επιχείρηση «Μ», η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, είχε εκδώσει το τιμολόγιο - Δ.Α. Νο 312, για αγαθά αξίας 500.000 δρχ. και το τιμολόγιο - Δ.Α. Νο315 για αγαθά αξίας 750.000 δρχ. Ο έλεγχος όμως, διαπίστωσε ότι η πραγματική αξία των αγαθών είναι: 1.500.000 δρχ. και 2.500.000 δρχ. αντίστοιχα.

Στην περίπτωση αυτή έχουμε απόκρυψη της συναλλαγής, καθώς και το ότι η αξία κάθε συναλλαγής είναι μεγαλύτερη από 300.000 δρχ.

$$1.500.000 - 500.000 = 1.000.000 \text{ και}$$

$$2.500.000 - 750.000 = 1.750.000$$

Οπότε θα του επιβληθεί πρόστιμο  $1.000.000 + 1.750.000 = 2.750.000$  δρχ.

## Σημείωση

Η περίπτωση α, της § 1 του άρθρου 33, τέθηκε σε εφαρμογή από τις 11/5/94 με το άρθρο 43 § 29 του Ν.2214/94 και αντικατέστησε την προηγούμενη διάταξη η οποία ανέφερε τα εξής: η παράλειψη έκδοσης καθενός τιμολογίου - Δ.Α., καθεμίας Α.Λ.Υ. ή Α.Π.Υ. ή αυτοπαράδοσης, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου εσόδου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., επισύρει αυτοτελή παράβαση.

Το παραπάνω ισχύει για παραβάσεις που πραγματοποιήθηκαν από 1/7/92 μέχρι 11/5/94, δηλ. με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 33 § 1α, το οποίο ορίζει ρητά ότι για όσα στοιχεία δεν ανήκουν στην κατηγορία των εσόδων όπως, π.χ. δελτία εσωτερικής διακίνησης, αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, αποδείξεις ποσοτικής παραλαβής κ.τ.λ. δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αυτοτελή παράβαση, αλλά ένα πρόστιμο ανεξάρτητα από το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Τονίζεται όμως, ότι τα παραπάνω δεν ισχύουν για παραβάσεις που θα τελεστούν μετά την 11/5/94 και καταλογίζονται, τόσες παραβάσεις όσες και τα στοιχεία που δεν εκδόθηκαν, ανεξάρτητα αν τα στοιχεία αυτά αποτελούν έσοδο ή όχι.

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου.

Η παραπάνω πράξη συνιστά αυτοτελής παράβαση, οπότε επιβάλλονται τόσα πρόστιμα όσα και τα εκδοθέντα αθεώρητα στοιχεία. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι αν εκδοθούν 17 Δ.Α. αθεώρητα θα επιβληθούν 17 πρόστιμα.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι ουσιαστική είναι η εξαίρεση που εισάγεται με την σχετική διάταξη για τις περιπτώσεις εκείνες όπου εκ παραδρομής εκδίδονται αθεώρητα στοιχεία, αντί θεωρημένων. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αν τα αθεώρητα στοιχεία έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα βιβλία και έχει δηλωθεί εγγράφως στον προϊστάμενο της ΔΟΥ από τον υπόχρεο η σχετική παράλειψη, πριν από την διατύπωσή της από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο (η εξαίρεση αυτή από την επιβολή προστίμων αφορά τις περιπτώσεις έκδοσης αθεώρητων στοιχείων από την 1/7/92 και μετά).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, σε περίπτωση κατά την οποία ο αγοραστής των αγαθών λάβει και στην συνέχεια καταχωρήσει αθεώρητα στοιχεία, τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις έπρεπε να είναι θεωρημένα, τότε δεν έχει την υποχρέωση να προβεί σε κάποια ενέργεια. Καθώς δεν προβλέπονται κυρώσεις σε βάρος των

αγοραστών με την προϋπόθεση όμως, ότι καταχώρησαν κανονικά στα βιβλία τους, εφόσον υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση α' της § 1 του άρθρου 33, του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής, καθώς και η μη αναγραφή της διεύθυνσης του αντισυμβαλλόμενου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, προκύπτει ότι η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων έχει σαν αποτέλεσμα την επιβολή προστίμων αυτοτελή, δηλ. ένα πρόστιμο για κάθε ανακριβές στοιχείο.

Θα πρέπει όμως, να εξετασθεί αν η αποκρυσταλλωμένη αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη των 300.000 δρχ. Σε περίπτωση που είναι μικρότερη των 300.000 δρχ. επιβάλλονται τόσα κυμαινόμενα πρόστιμα, όσα και τα ανακριβή φορολογικά στοιχεία. Αν όμως είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ. επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία της αποκρυσταλλωμένης συναλλαγής.

Όσον αφορά το πότε χαρακτηρίζεται ένα στοιχείο ανακριβές και το τι προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. αναλύθηκε στα προηγούμενα κεφάλαια.

δ) Η άρνηση του υπόχρεου να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, εντός του εύλογου χρόνου ή να παραδώσει σ' αυτόν τα βιβλία, τα έγγραφα και τα στοιχεία εν γένει που υπέπεσαν στην αντίληψή του.

ε) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, στοιχείου απογραφής, καθώς και η κάθε μια μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των § 1 και 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού.

στ) Η κάθε μία καταχώρηση ανύπαρκτης ή ανακριβούς αγοράς ή πώλησης, ανύπαρκτου ή ανακριβούς εσόδου ή εξόδου ή στοιχείου απογραφής, για τις οποίες δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της παραπάνω περίπτωσης γ.

ζ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή στελέχους στοιχείων των πενήντα φύλλων ή ανά πενήντα κινητά φύλλα, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού και για όσο χρόνο ορίζεται, εκτός αν μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία.

Για την παραπάνω περίπτωση διευκρινίζονται τα εξής (σύμφωνα με την § 33 της Εγκ. Κ.Β.Σ.).

- Η μη διαφύλαξη στοιχείων αφορά τόσο τα στοιχεία που έχει εκδώσει ο επιτηδευματίας, όσο και τα στοιχεία που έχει λάβει.

- Η μη διαφύλαξη στελεχών στοιχείων, συνεπάγεται πρόστιμο για κάθε 50 φύλλα, π.χ. Ο «Α» εκδίδει τα στοιχεία του από στελέχη των 25 φύλλων, ύστερα από έλεγχο, βρέθηκε ότι δεν είχε διαφυλάξει 10 τέτοια στελέχη. Τα πρόστιμα που επιβάλλονται σ' αυτήν την περίπτωση είναι 5 (γιατί 10 στελέχη έχει χάσει,  $2 \times 25 = 50$  φύλλα, άρα  $10/2 = 5$ ). Αν υποθέσουμε ότι τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, τότε  $200.000 \times 5 = 1.000.000$ .

Ο «Β» εκδίδει τα στοιχεία του από στελέχη των 50 φύλλων και δεν έχει διαφυλάξει 3 από αυτά. Το πρόστιμο που θα επιβληθεί θα είναι για τα 3 μπλοκ. Αν ο «Β» τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, τότε το πρόστιμο που θα επιβληθεί είναι μέχρι  $3.300.000 = 900.000$  δρχ.

- Για τα μη διαφυλαχθέντα στοιχεία, καθοριστικό είναι το πλήθος αυτών που δεν διαφυλάχθηκαν, ανεξάρτητα αν είναι συνεχόμενα ή μη. Δηλαδή, σ' αυτήν την περίπτωση μετρούνται τα μη διαφυλαχθέντα στοιχεία και το άθροισμά τους διαιρείται με τον αριθμό 50. Το αποτέλεσμα της διαίρεσης αυτής, μας δίνει τον αριθμό των προστίμων που θα επιβληθούν.

Π.χ. Στην επιχείρηση «Μ», η οποία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, ο έλεγχος διαπίστωσε την απώλεια 70 τιμολογίων - Δ.Α.

Στην περίπτωση αυτή, θα επιβληθούν  $70/50=1,4=2$  (στρογγυλοποιείται στον αμέσως επόμενο ακέραιο αριθμό), πρόστιμα, δηλ. συνολική αξία μέχρι  $2.200.000 = 400.000$  δρχ.

Τέλος, για τις ταινίες των Φ.Τ.Μ. που χρησιμοποιούνται ως στελέχη των Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ., διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση απώλειας, θεωρείται ότι δεν διαφυλάχθηκαν, τόσα στοιχεία όσο το πλήθος των συναλλαγών που διενεργήθηκαν.

Το πλήθος αυτό, προκύπτει από το ημερήσιο «Ζ». Σε περίπτωση που από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών, τότε καταλογίζεται τουλάχιστον ένα πρόστιμο ανά ταινία.

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν η μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία. Τέτοια γεγονότα είναι τα εξής:

- Απώλεια βιβλίων και στοιχείων λόγω κλοπής.
- Απώλεια βιβλίων και στοιχείων λόγω πυρκαγιάς.

Και στις δύο περιπτώσεις το οικονομικό αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογιστικό.

η) Η μη εμπρόθεσμη ποσοτική ενημέρωση του βιβλίου απογραφών, συνιστά αυτοτελή παράβαση για κάθε μία ημέρα καθυστέρησης.



## Έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ως πλαστά θεωρούνται τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία έχουν διατηρηθεί και σφραγισθεί μ' οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς όμως να έχει καταχωρηθεί στα ανάλογα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ, η σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Επίσης, ένα φορολογικό στοιχείο θεωρείται πλαστό όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού, είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου του στοιχείου.

Ως εικονικά θεωρούνται τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, καθώς και για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

Στις περιπτώσεις αυτές, για την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ανώτατο όριο προστίμου που προκύπτει με βάση την κατηγορία των βιβλίων ή το ισόποσο της συναλλαγής.

### Παραδείγματα:

1. Σε γενόμενο έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «Ν», στην οποία τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας έχει εκδώσει εικονικό στοιχείο αξίας 250.000 δρχ. Στην περίπτωση αυτή το πρόστιμο που θα επιβληθεί, θα είναι από 300.000 δρχ. (ανώτατο όριο για βιβλία Γ' κατηγορίας), μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας του στοιχείου, δηλ.  $5 \times 250.000 = 1.250.000$ . ( $1.250.000 > 300.000$ ).

2. Διαπιστώθηκε ότι ο επιτηδευματίας «Μ», ο οποίος τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, εξέδωσε πλαστό τιμολόγιο - Δ.Α. αξίας 32. 500 δρχ. Στην περίπτωση αυτή, το πενταπλάσιο της αξίας της συναλλαγής είναι  $5 \times 32.500 = 162.500$ , το οποίο είναι σαφώς μικρότερο από το ύψος του ορίου που προκύπτει με βάση την κατηγορία βιβλίων (δηλ.  $200.000 > 162.500$ ). Συνεπώς, το πρόστιμο που θα επιβληθεί είναι 200.000 δρχ.

## Λήψη εικονικών τιμολογίων και Δ.Α.

Διευκρινίζεται ότι για την περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο πολλαπλάσιο όχι για όλες τις περιπτώσεις λήψης εικονικών στοιχείων, αλλά περιοριστικά για την λήψη τιμολογίων και Δ.Α.

Είναι, όμως γεγονός ότι πολλά από τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία συνοδεύονται με συγκεκριμένα Δ.Α. Έτσι, π.χ. αν μια εκκαθάριση είναι εικονική, θα είναι εικονικά και τα σχετικά με αυτή Δ.Α., για τα οποία μπορεί να επιβληθεί πολλαπλάσιο πρόστιμο.

### Παράδειγμα:

Διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «Τ», έκδωσε εικονικό στοιχείο τιμολόγιο - Δ.Α. αξίας 1.500.000 δρχ. για ανύπαρκτη συναλλαγή προς την επιχείρηση «Σ».

Η επιχείρηση «Τ» τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, ενώ η επιχείρηση «Σ» τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.

Τα πρόστιμα που επιβληθούν για την παραπάνω περίπτωση, θα είναι για το μεν εκδότη του εικονικού στοιχείου από 200.000 (ανώτατο προβλεπόμενο για Β' κατηγορία) μέχρι  $5 \times 1.500.000 = 7.500.000$  (πενταπλάσιο λόγω λήψης εικονικού στοιχείου).

## **Εικονική ακύρωση εκδοθέντων τιμολογίων**

Στην περίπτωση, κατά την οποία αποδειχθεί από τον έλεγχο ότι τα τιμολόγια έχουν ακυρωθεί εικονικά και ότι έλαβε χώρα συναλλαγή (παράδοση ή πώληση αγαθών), τότε η παράβαση που πρέπει να καταλογισθεί είναι της μη έκδοσης τιμολογίων, η οποία τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της § 1 του άρθρου 33 για την παράλειψη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, σε συνδυασμό με την § 2 του άρθρου 32, η οποία αναφέρει ότι σημειώνονται τόσες παραβάσεις όσο και τα μη εκδοθέντα στοιχεία στην περίπτωση αυτή εικονικώς ακυρωμένα τιμολόγια.

Εφόσον, έγινε απόκρυψη της συναλλαγής και η αξία κάθε μίας είναι μεγαλύτερη των 300.000 δρχ., τότε επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής. Αν η αξία καθενός τιμολογίου είναι μικρότερη των 300.000 δρχ. επιβάλλεται κυμαινόμενο πρόστιμο ανάλογο με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

### Τρόπος διαπίστωσης γενικής ή αυτοτελής παράβασης

Στις διατάξεις των § 1 και 2 του άρθρου 33, ορίζονται οι περιπτώσεις παραβάσεων, οι οποίες τιμωρούνται αυτοτελών, δηλ. επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε μία μη έκδοση ή κάθε μία μη καταχώρηση κ.τ.λ.

Στην § 3 του ίδιου άρθρου, αναφέρεται ότι *«όλες οι λοιπές πράξεις συνιστούν μια παράβαση»*, γεγονός που σημαίνει ότι η παράβαση αυτή ανεξάρτητα από την συχνότητα εμφάνισής της, τιμωρείται με ένα γενικό πρόστιμο για ολόκληρη την διαχειριστική περίοδο.

## Κριτήρια καθορισμού του ύψους του προστίμου

Από τις σχετικές διατάξεις, προκύπτει ότι τα παραπάνω όρια είναι τα ανώτατα προβλεπόμενα και συνεπώς για τις παραβάσεις που επισύρουν τα πρόστιμα αυτά, το πρόστιμο που επιβάλλεται μπορεί να κυμανθεί σε οποιοδήποτε ύψος και μέχρι του κατά περίπτωση ανώτατου ορίου.

Το συγκεκριμένο ποσό προστίμου που θα επιβληθεί σε κάθε περίπτωση, είναι θέμα κρίσης του αρμοδίου προϊσταμένου της ΔΟΥ.

Κατά την κρίση αυτή, πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν τα εξής:

- Το είδος της παράβασης.
- Η προηγούμενη συμπεριφορά του παραβάτη.
- Η επίδραση της συγκεκριμένης παράβασης στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
- Η πραγματική οικονομική κατάσταση του υπόχρεου.
- Η σημαντικότητα ή μη της παράβασης, σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία της, τις δηλώσεις της, κ.τ.λ.

## **Επιβολή Προστίμου**

### **1. Πρόσωπα στα οποία επιβάλλεται το πρόστιμο**

Στην § 1 του άρθρου 34, ορίζονται τα πρόσωπα, στα οποία επιβάλλονται τα πρόστιμα των διαπιστωθέντων παραβάσεων. Έτσι το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου, προκειμένου για ατομική επιχείρηση και για εταιρείες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς επίσης και για συνεταιρισμούς ή για οποιαδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου σε βάρος του νομικού προσώπου.

Στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, κοινωνίας αστικού δικαίου και αστικής εταιρείας, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος των μελών της κοινοπραξίας ή της κοινωνίας ή της αστικής εταιρείας, το καθένα από τα οποία ευθύνεται απεριόριστα και στο σύνολο.

### **2. Διαδικασία επιβολής προστίμου**

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί παράβαση από τους ελεγκτές τους Κ.Β.Σ. ακολουθείται συγκεκριμένη διαδικασία για την επιβολή του προστίμου.

Δηλαδή:

- Συντάσσεται από τους ελεγκτές, μια έκθεση ελέγχου, στην οποία αναφέρεται το είδος της παράβασης, καθώς επίσης και για το αν ο παραβάτης είναι υπότροπος ή όχι.

- Στη συνέχεια, η έκθεση ελέγχου κοινοποιείται στο προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ, ο οποίος με τη σειρά του θα συντάξει την απόφαση επιβολής προστίμου, η οποία περιλαμβάνει ότι και η έκθεση ελέγχου, δηλ. σύντομη περιγραφή της παράβασης, καθώς και το πρόστιμο που θα επιβληθεί. Με την ίδια απόφαση είναι δυνατόν να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένα για περισσότερες από μία παραβάσεις του κώδικα, οι οποίες ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

- Τέλος, καλείται ο παραβάτης, στον οποίο επιδίδονται τα εξής: κατ' αρχήν η απόφαση επιβολής προστίμου, αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου, καθώς επίσης και αποδεικτικό ότι του επιδόθηκε.



### **3. Αρμόδιος για την επιβολή προστίμου**

Στην περίπτωση που ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας φυσικό ή νομικό πρόσωπο, αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου, είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία ή του υποκαταστήματος κατά περίπτωση.

Προκειμένου όμως, νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, αρμόδιος για την έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου, είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ, στην οποία παραδίδεται η δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίας.

Τέλος, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της κατοικίας του παραβάτη.

### **4. Διοικητική επίλυση της διαφοράς**

Σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 34, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά της απόφασης επιβολής προστίμου. Συγκεκριμένα, ο ενδιαφερόμενος μπορεί μέσα σε 20 ημέρες από την επόμενη ημέρα κοινοποίησεως της απόφασης επιβολής προστίμου να ασκήσει προσφυγή εναντίον της απόφασης αυτής ενώπιον του οικείου Διοικητικού Δικαστηρίου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ενδιαφερόμενος μέσα σ'

αυτές τις 20 ημέρες, δεν προβεί σε καμία ενέργεια, τότε η απόφαση επιβολής προστίμου θεωρείται οριστική.

Με την προσφυγή ή με ξεχωριστή αίτηση, η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής, είναι δυνατόν να προταθεί και η εξώδικη λύση της διαφοράς, δηλ. ο συμβιβασμός. Στην περίπτωση αυτή, αρμόδιος για το συμβιβασμό είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ.

Το πρόστιμο που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς (δηλ. κατά το συμβιβασμό), περιορίζεται στο  $\frac{1}{2}$  ή στο  $\frac{1}{3}$ . Το αν ο περιορισμός θα είναι στο  $\frac{1}{2}$  ή στο  $\frac{1}{3}$  αφήνεται στην κρίση του προϊσταμένου της ΔΟΥ (ή της αρμόδιας επιτροπής), ο οποίος λαμβάνει υπ' όψιν του τα εξής:

- Οικονομική δυνατότητα του επιτηδευματία.
- Τις συνθήκες κάτω από τις οποίες έγινε η παράβαση.
- Τη σοβαρότητα της παράβασης.
- Την γενική φορολογική εικόνα του επιτηδευματία, δηλ. αν κάνει συχνές παραβάσεις ή αν είναι η πρώτη παράβαση, κ.τ.λ.

Το σωστό είναι τα παραπάνω στοιχεία να εκτιμούνται κατά την στιγμή επιβολής του αρχικού επιβληθέντος προστίμου, ώστε να μην υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ του προστίμου που αρχικά επιβλήθηκε και αυτού που προσδιορίστηκε εξωδίκως.

Είναι δυνατόν να διαγραφεί το πρόστιμο μόνο στις περιπτώσεις ανυπαρξίας της παράβασης ή όταν διαπιστώνεται ότι αυτή τελέστηκε από παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

Αντίθετα, ορίζεται από το Κώδικα ότι το πρόστιμο δεν μπορεί να μειωθεί όταν αυτό είναι ίσο με την αξία της συναλλαγής (σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 32) μπορεί όμως να διαγραφεί εξ ολοκλήρου σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ανυπαρξία της παράβασης στο σύνολό της.

Π.χ. Χρέωση παράβασης για μεταφορά αγαθών, χωρίς το Δ.Α. σε Ο.Ε., ενώ εκ των υστέρων διαπιστώθηκε ότι τα αγαθά ανήκαν σε ατομική επιχείρηση.

Επίσης, μπορεί να διαγραφεί μέρος του προστίμου σε περίπτωση που διαπιστωθεί μερική ανυπαρξία της συναλλαγής.

Π.χ. Η αξία των αγαθών για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής είναι μικρότερη απ' αυτών που προσδιόρισε αρχικά ο έλεγχος.

## **Παραγραφή δικαιώματος επιβολής προστίμου**

Για την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής προστίμου, ακολουθούνται οι διατάξεις περί παραγραφής, προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/55 που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Δηλαδή, ταυτόχρονα με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος παραγράφεται και το δικαίωμα επιβολής προστίμου από το Κ.Β.Σ. (§ 4 άρθρο 34).

Ο χρόνος παραγραφής είναι 10 χρόνια από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης μέχρι και της δηλώσεις για τη χρήση του '91 και κατέβηκε στα 5 χρόνια για τις υποθέσεις του οικονομικού έτους '93.

## Βεβαίωση και καταβολή προστίμων (αριθμός δόσεων)

Τα πρόστιμα βεβαιώνονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες παραπέμπουν οι διατάξεις της § 4 του άρθρου 34 του Κώδικα. Στο σημείο αυτό έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής, όσον αφορά την καταβολή των προστίμων και τον αριθμό των δόσεων.

α) Σε περίπτωση που το πρόστιμο βεβαιώνεται ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό, ή λόγω οριστικοποίηση της πράξης επιβολής ή εκπρόθεσμη άσκηση της προσφυγής, οι δόσεις για την καταβολή έχουν ανάλογα με το ύψος του χρηματικού ποσού ως εξής:

- Για οφειλή μέχρι 30.000 δρχ. σε μία δόση.

- Για οφειλή από 30.001-100.000 δρχ. σε 3 ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

- Για οφειλή από 100.001- 500.000 δρχ. σε 6 ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

- Για οφειλή από 500.001-1.000.000 δρχ. σε 8 ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

- Για οφειλή από 1.000.001 και πάνω δρχ. σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις.

Με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, είναι δυνατόν να μεταβληθούν τα κλιμάκια και ο αριθμός των δόσεων.

β) Όσον αφορά το πρόστιμο που βεβαιώνεται με βάση απόφαση Διοικητικού Δικαστηρίου καταβάλλεται σε 2 ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από την βεβαίωση της οφειλής.

γ) Στην περίπτωση κατά την οποία δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το φορολογούμενο, εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, ποσοστό 20% του αμφισβητούμενου προστίμου. Το ποσό που βεβαιώνεται με αυτόν τον τρόπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την βεβαίωση μήνα.

## Σημειώσεις

### **1. Για την επιβολή προστίμου δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου.**

Το πρόστιμο αποτελεί κύρωση διοικητική έτσι για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου, αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο εξάλλου δεν έχει ταμειευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κώδικα.

Με άλλα λόγια, για να επιβληθούν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., αρκεί η μη τήρηση των σχετικών διατάξεων, χωρίς να απαιτούνται άλλες προϋποθέσεις, όπως πρόθεση, δόλος ή ζημιά του Δημοσίου.

### **2. Σύσταση αντί παράβαση όταν ο επιτηδευματίας ενεργεί καλή πίστη**

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο 10.091/16/5-1-90 αναφέρεται ότι δεν καταλογίζονται παραβάσεις, οι οποίες οφείλονται σε άγνοια ή παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη. Συγκεκριμένα να αποφεύγεται ο καταλογισμός παραβάσεων και να γίνονται έγγραφες συστάσεις για άμεση συμμόρφωση για πράξεις ή παραλήψεις που αναφέρονται στη μη ορθή εφαρμογή φορολογικών διατάξεων, για τις οποίες δεν έχει γίνει

καμία παρατήρηση μέχρι σήμερα στον επιτηδεύματία από το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε.



# ENOTHTA III



## ΕΝΟΤΗΤΑ ΙΙΙ

### ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ & ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ (Άρθρο 35)

#### Γενικά

Στο άρθρο 35 αναφέρονται τα εξής:

1. Αυτός που λαμβάνει γνώση επαγγελματικού μυστικού από τα φορολογικά στοιχεία ή από τα βιβλία και στοιχεία των υπόχρεων ή από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσιακή ενέργειά του, υποχρεούται στην τήρησή του. Σε αντίθετη περίπτωση υπόκειται στις ποινές που προβλέπονται από τον Ποινικό Κώδικα.

2. Για τις Δημόσιες Υπηρεσίες και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, εκείνος που αρνείται να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, να παραδώσει ή να αποστείλει τα στοιχεία και να δώσει τις πληροφορίες για όσα ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού ή παρέχει τα στοιχεία και τις πληροφορίες πλημμελώς, διώκεται πειθαρχικά με αίτηση του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

3. Όπου από τις κείμενες διατάξεις, προβλέπονται διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται παράλληλα με τις κυρώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 32 και 33 του Κώδικα αυτού.

## ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### Άρθρο 31 Ν.1591/86 - Αδικήματα Φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.1591/86, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

1. Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δε δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

2. Όποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται:

- Από τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 5 έως και 14, 16, 18 και 19 του άρθρου 13, των παραγράφων 1, 4 έως 7 και 10 του άρθρου 19, των παραγράφων 1, 3, 5 και 6 του άρθρου 20, των παραγράφων 1 και 6 του άρθρου 21, των παραγράφων 1 έως 6 του άρθρου 26 και της παραγράφου 1, εδάφια 4 και 5 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, όπως οι διατάξεις αυτές ισχύουν κάθε φορά.

3. Όποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα στοιχεία που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση 2, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά, που υπερβαίνει το δέκα τα εκατό (10%) της συνολικής ποσότητας ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

4. Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο, του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων εσόδων πάνω από είκοσι τα εκατό (20%), σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

5. Όποιος δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων που προβλέπεται από τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Σ.Σ. σήμερα άρθρο 21), καθώς και των στοιχείων που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση 2.

6. Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση 2 της παραγράφου αυτής.

Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε αμέσως

από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση των εταιριών αυτών.

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά, στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

- Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτερο όριο των ως άνω ποινών διπλασιάζεται.
- Οι ανωτέρω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

#### **Άρθρο 54 ν. 2065/92. Ποινικές κυρώσεις για άλλες πράξεις φοροδιαφυγής**

1. Όποιος κατακρατεί, καταστρέφει, πλαστογραφεί οποιοδήποτε βιβλίο, έγγραφο ή στοιχείο ή συντάσσει ψευδή δήλωση ή αποδέχεται ή υπογράφει ψευδή βεβαίωση ή πιστοποιητικό σε σχέση με την περιουσιακή ή οικονομική γενικά κατάσταση του φορολογούμενου ή άλλου προσώπου υπόχρεου σε καταβολή φόρου, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο έτη και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000)

δραχμές μέχρι τρία εκατομμύρια (3.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

2. Όποιος αποπειράται με εξαγορά ή με βίαια μέσα ή με απειλές να δυσχεράνει ή να παρεμποδίσει ή να εκφοβίσει φοροτεχνικό υπάλληλο να ενεργήσει έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων τιμωρείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 167, 235 και 236 του Ποινικού Κώδικα. Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο επιβάλλει και χρηματική ποινή από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές μέχρι πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές, εκτός εάν οι πράξεις αυτές τιμωρούνται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

3. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν επιτρέπεται. Η άσκηση εφέσεων δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

4. Οποιοδήποτε πρόσωπο συντάσσει ή υπογράφει οποιαδήποτε φορολογική δήλωση, με την οποία αποκρύπτει περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα έχει για την περίπτωση ψευδούς δηλώσεως όλες τις συνέπειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 1599/1986, εφόσον η διαφορά οφειλόμενου φόρου υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές. (Εναρξη ισχύος 30-6-1992).

## Άρθρο 32 Ν. 1591/86

### Ποινική δίωξη

1. Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) στην Εισαγγελική Αρχή εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλομένη, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος. Επί οριστικοποιήσεως επελθούσης προ της δημοσιεύσεως της παρούσας, η ως άνω προθεσμία άρχεται από της δημοσιεύσεως αυτής.

2. Στις περιπτώσεις της εξωδίκου ή κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 4600/1966 λύσεως της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος νόμου.

3. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των αδικημάτων του άρθρου 31 του παρόντος νόμου είναι το πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια του οποίου έχει την κατοικία του ο υπαίτιος ή έχει την έδρα της η κατά την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, επιχείρηση.

Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία, η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτή έγγραφα, το φύλλο ελέγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., ως και η απόφαση του διοικητικού

δικαστηρίου. Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις. Στην ίδια περίπτωση να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικώς ενάγων με τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του που ορίζεται από αυτόν.

Έγγραφο προδικασία δεν απαιτείται. Ο αρμόδιος Εισαγγελέας γνωστοποιεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, δεκαπέντε τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δημόσια συνεδρίαση, την αρχική δικάσιμο.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να τεθούν όροι και προϋποθέσεις για την υποβολή της σχετικά με τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος νόμου, μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

5. Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 108 του Ν. 4125/1960 «Περί κυρώσεως του Κωδικός Φορολογικής Δικονομίας και τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του Οργανισμού των Φορολογικών δικαστηρίων και καθορισμού των τελών διαδικασίας» αντικαθίσταται ως εξής: «Με την απόφαση δεν επιδικάζεται δικαστική δαπάνη. Κατ' εξαίρεση, αν η απόφαση προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη σε ποσοστό κατώτερο του πενήντα τοις εκατό (50%) της φορολογητέας ύλης που προσδιόρισε η



Φορολογική Αρχή, το δικαστήριο με την ίδια απόφαση επιβάλλει σε βάρος του Δημοσίου τη δικαστική δαπάνη του φορολογούμενου όλων των βαθμών».

\* Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να κυρωθεί με νόμο.

\* Η ισχύς της απόφασης αυτής αρχίζει από τη δημοσίευσή της στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

\* Από της ισχύος της παρούσας και εφόσον συντρέξουν προ ή μετά αυτήν οι ανωτέρω προϋποθέσεις εκλείψεως του αξιοποίνου της φοροδιαφυγής, κάθε αρξαμένη ποινική δίωξη για την οποία δεν έχει εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση καταργείται, οι εκκρεμείς υποθέσεις τίθενται στο αρχείο και τυχόν πρωτότυπα φορολογικά έγγραφα επιστρέφονται υπό του αρμοδίου οργάνου ή δικαστηρίου στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

Περί της συνδρομής των προϋποθέσεων εκλείψεως του αξιοποίνου κατά την παρούσα διάταξη, ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) δια συμπληρωματικής αναφοράς του υποβαλλομένης εντός μηνός υποχρεωτικώς από της δημοσίευσής της παρούσης ενημερώνει σχετικώς τον αρμόδιο Εισαγγελέα ή εφ' όσον η υπόθεση έχει αχθή στο ακροατήριο, το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο.

### **Ποιο θεωρείται πλαστό ή εικονικό φορολογικό στοιχείο**

Με την Φ. 5066 ΠΟΛ. 147/86 ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 1591/86 ορίζεται ότι:

α. Θεωρείται πλαστό το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας Οικονομικής Εφορίας πράξη θεώρησής του. Πρόκειται για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν σφραγισθεί ή διατρηθεί με διάφορα μέσα ώστε να έχουν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα των γνήσιων φορολογικών στοιχείων, ενώ, στην πραγματικότητα, ουδέποτε έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια Εφορία για σφράγιση ή διάτρηση. Είναι δυνατόν ορισμένα στοιχεία να έχουν προσκομισθεί στην αρμόδια ή άλλη Εφορία και με λαθραίο τρόπο να έχουν σφραγισθεί ή διατρηθεί από τα μηχανήματά της, χωρίς όμως να έχει καταχωρηθεί και η σχετική πράξη θεώρησής τους στα βιβλία της.

Με τα στοιχεία αυτά πραγματοποιούνται συνήθως συναλλαγές μεγάλου ύψους, οι οποίες δεν καταχωρούνται σε επίσημα βιβλία του ΚΦΣ και δεν αποδίδονται οι οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές. Προϋπόθεση, για να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε αδίκημα φοροδιαφυγής είναι, η μη καταχώρηση της πράξης θεώρησης του φορολογικού στοιχείου στα βιβλία της Οικονομικής Εφορίας, να τελεί σε γνώση του προσώπου που εκδίδει τα στοιχεία αυτά.

β. Θεωρείται πλαστό και το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι στο στέλεχος του φορολογικού στοιχείου έχουν αποτυπωθεί στοιχεία διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο πρωτότυπο ή στο αντίτυπο του ίδιου φορολογικού στοιχείου, στην περίπτωση αυτή το φορολογικό αυτό στοιχείο θεωρείται πλαστό. (Η ύπαρξη διαφορών στα μη υποχρεωτικά κατά ΚΒΣ στοιχεία μεταξύ πρωτοτύπου και στελέχους δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρ. 31 του Ν. 1591/86 Εγγ. Ε11196/88 θέμα 114).

γ. Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

Στις πιο πάνω διατάξεις υπάγονται και οι ακόλουθες περιπτώσεις:

γα. Η συναλλαγή που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο να είναι ανύπαρκτη στο σύνολό της ή η συναλλαγή να είναι πραγματική για ένα μέρος να είναι ανύπαρκτη. Τέτοια στοιχεία εκδίδονται μεταξύ επιτηδευματιών για διάφορους λόγους (διόγκωση δαπανών κ.λπ.).

γβ. Η συναλλαγή που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο να είναι πραγματική αλλά να έχει πραγματοποιηθεί από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται σ' αυτό.

Έχει διαπιστωθεί ότι ορισμένα πρόσωπα θεωρούν στο όνομά τους φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια τα παραχωρούν σε τρίτους έναντι αμοιβής, προκειμένου οι τρίτοι αυτοί να καλύψουν πραγματικές συναλλαγές τους, αλλά να αποφύγουν την καταβολή φόρων, τελών και εισφορών για τις συναλλαγές αυτές.

γγ. Η συναλλαγή που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο να είναι ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής και να έχει πραγματοποιηθεί από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται σ' αυτό.

Η μηνυτήρια αναφορά θα υποβάλλεται μετά την διαπίστωση της διάπραξης του φορολογικού αδικήματος και δεν απαιτείται η οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής.

Η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης αυτής αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης του Νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (24.4.1986) και επομένως καταλαμβάνει τα αδικήματα που διαπράττονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Από τις εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να προκύπτει το είδος των πλαστών ή των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το είδος των συναλλαγών και η χρονική περίοδος που καλύπτουν, η πραγματική αξία

των συναλλαγών και η αξία που εμφανίζεται στα στελέχη και τα πρωτότυπα αυτών, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια ή στοιχείο, ώστε να είναι δυνατή η διαμόρφωση γνώμης ως προς τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες τελέσθηκε το φορολογικό αδίκημα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργάζεται στην κατασκευή των πλαστών φορολογικών στοιχείων ή συνεργάζεται στην έκδοση των πλαστών ή των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και όποιος αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή τα νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Για να θεωρηθεί ότι διαπράχθηκε φορολογικό αδίκημα θα πρέπει ο συνεργός να γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά ή εικονικά, καθώς επίσης ο αποδέκτης τα γνώριζε ότι τα στοιχεία ήταν πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα και τα χρησιμοποίησε για να αποκρύψει φορολογητέα ύλη.

Συνεργός στην κατασκευή των πλαστών φορολογικών στοιχείων θεωρείται και αυτός ο οποίος:

α. διέθεσε τα μέσα για τη σφράγιση ή τη διάτρηση των φορολογικών στοιχείων,

β. μετέφερε ή παρέλαβε τα φορολογικά στοιχεία από το συνεργό της προηγούμενης περίπτωσης.

### **Υπαρξη δόλου. Υποχρέωση της Δ.Ο.Υ. για μηνυτήρια αναφορά**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 ορίζεται ποιες πράξεις ή παραλείψεις και κάτω από ποιες προϋποθέσεις συνιστούν αξιόποιο αδίκημα φοροδιαφυγής. Κάθε αδίκημα, εστιαζόμενο στις διατάξεις του άρθρου αυτού και σκιαγραφούμενο με πληρότητα και σαφήνεια από αυτές, έχει αυτοτέλεια και τιμωρείται μόνο εφόσον διαπράχθηκε από δόλο, όπως προκύπτει από το συγκερασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και του άρθρου 26 του Ποινικού Κώδικα.

Η υποχρέωση υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς, απορρέει όχι μόνο από τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/1986, αλλά και από τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας που έχει τον τίτλο «υποχρέωση προς ανακοίνωση αξιόποινης πράξης». Με άλλες λέξεις, για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς (για την οποία υπάρχει υποχρέωση από το νόμο) αρκεί η στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης αδικήματος του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 και είναι αδιάφορο αν υπάρχει και το στοιχείο του δόλου, το οποίο θα κριθεί με αποφασιστική δύναμη και δικαιοδοσία από το αρμόδιο Πλημμελειοδικείο. Εγκ. ΠΟΛ 323/86 – Γν. 836/86 Νομ. Δ/σης Υπ. Οικ.

## Πότε δεν γίνεται παραπομπή για μη έκδοση στοιχείου

Από το έλεγχο είναι δυνατό να διαπιστωθεί η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από τις ακόλουθες, ενδεικτικά αναφερόμενες, ελεγκτικές ενέργειες:

α. Από τη διενέργεια κλειστής αποθήκης δηλαδή, με σύγκριση των στοιχείων πώλησης με αυτά των αγορών και της απογραφής.

β. Από τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης, κατά τον οποίο μπορεί να διαπιστωθεί ή να εμφανίζονται σ' αυτό πλεονάσματα ή ελλείμματα σε διάφορα είδη.

γ. Από διάφορες άλλες ελεγκτικές ενέργειες που αφορούν γενικές διαπιστώσεις, συμπερασματικά.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις δεν θα γίνει παραπομπή για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, επειδή δεν είναι γνωστές οι συνθήκες της διάπραξης του αδικήματος- Εγκ. ΠΟΛ 147/86.

## **ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

**Αφαίρεση πινακίδων και άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου.**

**Αφαίρεση διπλώματος οδήγησης. Άρθρο 33 Ν. 1591/86**

1. Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με αυτοκίνητο επιβατικό ιδιωτικής ή μικτής χρήσης ή με αυτοκίνητο φορτηγό ή ημιφορτηγό ή τρίκυκλο δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία που ορίζονται στον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, για τη μεταφορά τους ή σε περίπτωση έκδοσής τους, εφόσον αυτά τα στοιχεία δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα από ένα μήνα μέχρι έξι μήνες, οι πινακίδες και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που οδηγούσε το όχημα, κατά τη μεταφορά των αγαθών. Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται στους οδηγούς των μεταφορικών μέσων που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο, αν αυτοί αρνηθούν στα φορολογικά όργανα, μ' οποιοδήποτε τρόπο, να διενεργήσουν έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά.

Σε περίπτωση που, για οποιοδήποτε λόγο δεν είναι δυνατή η διαπίστωση των στοιχείων του οδηγού του μεταφορικού μέσου και δεν δηλωθούν τα στοιχεία αυτά στις φορολογικές αρχές, το αργότερο μέσα σε είκοσι ημέρες από την κοινοποίηση σχετικής πρόκλησης, αφαιρείται η



άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου για χρονικό διάστημα από τρεις έως έξι μήνες.

2. Επίσης, σε περίπτωση που σε ένα από τα πιο πάνω ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα, μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, αφαιρούνται για χρονικό διάστημα μέχρι έξι μήνες η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του προσώπου που το οδηγεί, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το είκοσι τα εκατό (20%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερομένων αγαθών. Δεν αφαιρείται η άδεια του οδηγού του μεταφορικού μέσου, μόνο όταν αυτός προσφέρει εξαρτημένη εργασία στην επιχείρηση που έχει πωλήσει τα μεταφερόμενα αγαθά ή σ' εκείνη που διενεργεί τη μεταφορά των αγαθών, ως αποστολέας ή παραλήπτης, ανεξάρτητα αν αυτά ανήκαν στην κυριότητά της ή σε τρίτο.

3. Σε περίπτωση μεταβίβασης του οχήματος από επαχθή ή χαριστική αιτία ή σε περίπτωση αντικατάστασής του πριν από την επιβολή των ανωτέρω κυρώσεων επιβάλλεται με πράξη του αρμοδίου οικονομικού εφόρου πρόστιμο από είκοσι χιλιάδες έως διακόσιες χιλιάδες δραχμές σε βάρος αυτού που ήταν ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του κατά το χρόνο που διαπράχθηκε η παράβαση.

4. Σε περίπτωση υποτροπή μέσα σε χρονικό διάστημα (3) ετών διπλασιάζονται τα κατώτερα και ανώτερα όρια των ως άνω κυρώσεων.

5. Η επιβολή των ανωτέρω διοικητικών κυρώσεων γίνεται με απόφαση του Νομάρχη, στην περιφέρεια του οποίου ευρίσκεται η έδρα του Οικονομικού Εφόρου, που είναι αρμόδιος για την επιβολή των κυρώσεων που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

Η απόφαση αυτή του Νομάρχη εκδίδεται:

α) Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, μετά τη διαπίστωση της παράβασης από τη φορολογική αρχή.

β) Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, μετά την οριστικοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος, της οικείας πράξης επιβολής προστίμου, για παράβαση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

6. Πριν από την επιβολή των κυρώσεων ο Νομάρχης υποχρεούται να καλέσει τον ενδιαφερόμενο να παράσχει εξηγήσεις και να εκθέσει τις απόψεις του μέσα σε προθεσμία 10 ημερών.

7. Οι ανωτέρω διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους, τα πρόστιμα και τις λοιπές κυρώσεις που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

8. Κατά της απόφασης του Νομάρχη που προβλέπει η παρ. 5 του άρθρου αυτού, επιτρέπεται προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου περιφερειάρχη, ο οποίος κρίνει για τη νομιμότητα έκδοσης της απόφασης. Η προσφυγή ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30

ημερών από της κοινοποιήσεως και δεν επιτρέπεται να αναφέρεται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε θέματα φορολογικής ενοχής. Η προσφυγή κατατίθεται στον αρμόδιο Νομάρχη ή περιφερειάρχη. Ο αρμόδιος περιφερειάρχης, οφείλει να αποφασίσει εντός τριάντα (30) ημερών από της υποβολής της προσφυγής.

Σε περίπτωση που ασκηθεί προσφυγή κατά της απόφασης του Νομάρχη και υποβληθεί ταυτόχρονα και αίτηση αναστολής δύναται με απόφαση του Νομάρχη να χορηγηθεί αναστολή εκτέλεσης της απόφασης μέχρι τριάντα ημέρες.

### **Διαπίστωση μεταφοράς χωρίς συνοδευτικά στοιχεία**

Η διαπίστωση της μεταφοράς χωρίς φορολογικά στοιχεία πρέπει να γίνεται κατά τη μεταφορά των αγαθών ή κατά την παράδοσή τους στον παραλήπτη. Οι διοικητικές κυρώσεις δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που η διαπίστωση των παραβάσεων δεν γίνεται κατά τη μεταφορά και την παράδοση των αγαθών, αλλά από άλλους ελέγχους (Εγκ. ΠΟΛ 147/86).

### **Πότε θεωρούνται οριστικά τα αποτελέσματα για να επιβληθούν οι διοικητικές κυρώσεις**

Οριστικά θεωρούνται τα αποτελέσματα για την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων:

- Μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς.

- Μετά την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής. Αν ασκηθεί προσφυγή μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας (εκπρόθεσμη) και πριν από την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων αυτές θα επιβάλλονται μετά από την απόφαση Διοικητικού Πρωτοδικείου.

- Μετά από απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Στην περίπτωση αυτή, αν ασκηθεί έφεση εκ μέρους του Δημοσίου ή του φορολογούμενου, δεν αναστέλλεται η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων – Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ 147/86.

## **Διαπίστωση ανακρίβειας σε διαφορετικές μονάδες μέτρησης**

Διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται και στην περίπτωση που τα αγαθά συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία, όταν η ανακρίβεια υπερβαίνει το 20% της συνολικής ποσότητας των μεταφερομένων αγαθών. Στην περίπτωση που μεταφέρονται αγαθά με διαφορετικές μονάδες μέτρησης, θα λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα των διαφορετικών ποσοτήτων – Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ 147/86.

## **Μεταβίβαση μεταφορικού μέσου πριν από την επιβολή των κυρώσεων**

Οι προϋποθέσεις για να επιβληθεί το πρόστιμο της §3 του άρθρου 33 του Ν. 1591/86 είναι:

1. Το μεταφορικό μέσο να έχει μεταβιβασθεί από επαχθή ή χαριστική αιτία ή να έχει αντικατασταθεί.

Στην έννοια της αντικατάστασης περιλαμβάνεται η περίπτωση που ένα όχημα αποσύρεται από την κυκλοφορία λόγω ακαταλληλότητας ή καταστροφής και στη συνέχεια αντικαθίσταται με άλλο, χωρίς να καταβληθεί η εισφορά για την έκδοση της άδειας του νέου οχήματος. Η περίπτωση αυτή συναντάται στα δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα.

Στην περίπτωση που το όχημα καταστραφεί και για την έκδοση άδειας κυκλοφορίας του νέου αυτοκινήτου (δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης) καταβληθούν όλες οι προβλεπόμενες επιβαρύνσεις, δεν

επιβάλλεται το πιο πάνω πρόστιμο ούτε οι διοικητικές κυρώσεις σε βάρος του νέου οχήματος.

2. Η διαπίστωση της μεταβίβασης ή της αντικατάστασης ή της καταστροφής του οχήματος θα πρέπει να προκύπτει από το έγγραφο του αρμόδιου Νομάρχη, ο οποίος θα γνωρίζει στο Οικονομικό Έφορο όλα τα στοιχεία με τα οποία θα αιτιολογείται η πράξη επιβολής του προστίμου.

Για τον καθορισμό του ύψους του προστίμου, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και η σοβαρότητα της διαπραχθείσας παράβασης. Για το ποσό του προστίμου που θα επιβληθεί δεν μπορεί να επακολουθήσει διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου θα πρέπει να καλείται ο φορολογούμενος εγγράφως και με απόδειξη, να εκθέσει και αυτός εγγράφως τις δικές του απόψεις- Εγκ. ΠΟΛ 147/86.

#### **Αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών.**

#### **Άρθρο 48 ν. 2065/92**

1. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών δύναται να διατάσσεται μέχρι ένα μήνα η παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου ή εργαστηρίου επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων διαπιστώνεται μία από τις παρακάτω φορολογικές παραβάσεις:

**α. έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων,**

β. τήρηση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων,

γ. μη έκδοση του φορολογικού στοιχείου, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,

δ. η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος, η άσκηση επαγγέλματος σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή σε διαφορετική από αυτή που δηλώθηκε.

2. Η ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εκδίδεται μετά από σύμφωνη γνώμη επιτροπής που αποτελείται από:

α. έναν πρόεδρο εφετών διοικητικών δικαστηρίων, ως πρόεδρο,

β. έναν εφέτη διοικητικών δικαστηρίων,

γ. το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και Δημόσιας περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, με αναπληρωτή τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Φορολογίας εισοδήματος του ίδιου υπουργείου.

δ. το Γενικό Διευθυντή Επιθεώρησης και Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, με αναπληρωτή τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης ελέγχων του ίδιου Υπουργείου.

ε. έναν ορκωτό ελεγκτή που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών.

Τα υπό στοιχεία α' και β' μέλη διορίζονται με τους αναπληρωτές τους, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Στην Επιτροπή μετέχει ως εισηγητής, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο Διευθυντής της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών. Χρέη γραμματέα

εκτελεί υπάλληλος της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών. Η Επιτροπή συνεδριάζει εφόσον μετέχει ο πρόεδρος ή ο αναπληρωτής του και τουλάχιστον δύο μέλη. Η γνωμοδότηση της Επιτροπής αυτής εκδίδεται μετά προηγούμενη κλήση, από τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, του παραβάτη προς διατύπωση των απόψεών του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος του. Η κλήση επιδίδεται από επιμελητή οποιασδήποτε υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Όταν ο παραβάτης είναι επιτηδευματίας, η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αποστέλλεται στην αρμόδια αστυνομική αρχή, η οποία υποχρεούται μέσα σε πέντε (5) ημέρες να την εκτελέσει και να αναφέρει σχετικά στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Η απόφαση αυτή κοινοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή και στο φορολογούμενο. Ένδικα μέσα κατά της απόφασης αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεσή της.

4. Η φορολογική αρχή που θα διαπιστώσει την παράβαση υποχρεούται, μέσα σε δέκα ημέρες, να υποβάλει στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών εμπειριστατωμένη έκθεση ελέγχου. Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών εκδίδονται χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.



5. Η ανωτέρω διοικητική κύρωση επιβάλλεται ανεξάρτητα από τις άλλες κυρώσεις, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

6. Ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Δημόσιας Τάξης.

7. Η αναστολή της άσκησης του επαγγέλματος ή της λειτουργίας του καταστήματος δεν ασκεί ουδεμία επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία μετά των μετ' αυτού, με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας, συνδεδεμένων μισθωτών, που διέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

**Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν και**

**α) Για παρεμπόδιση προληπτικού ελέγχου Κ.Β.Σ.**

Άρθρο 21 §13 Ν.2166/93. Έναρξη ισχύος 24-8-1993.

**β) Για ληξιπρόθεσμες οφειλές πέραν του έτους.**

Άρθρο 7 Ν. 2120/93.

**Τρόπος και διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2065/1992 για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών**

**Απόφαση Υπουργών Οικονομικών και Δημοσίας Τάξης 1004820/180 ΠΟΛ 1010/14-1-1993**

Η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την αναστολή λειτουργίας καταστημάτων επιτηδευματιών, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του νόμου 2065/1992, κοινοποιείται με αποδεικτικό από επιμελητή στην Αστυνομική Αρχή του τόπου που λειτουργεί το κατάστημα.

2. Η αστυνομική αρχή υποχρεούται, μέσα σε πέντε (5) ημέρες, να προβεί στο κλείσιμο του καταστήματος για το χρονικό διάστημα που ορίζεται στην ανωτέρω απόφαση. Η σφράγιση του καταστήματος ενεργείται από αστυνομικό υπάλληλο που ορίζεται από το Διοικητή της οικείας αστυνομικής αρχής, ο οποίος συμπράττει πάντοτε με υπάλληλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών που ορίζεται από τον Προϊστάμενο αυτής. Η κατά ανωτέρω σφράγιση γίνεται με δύο κλειδαριές ασφαλείας στην κεντρική πόρτα εισόδου και τα κλειδιά της μίας θα βρίσκονται στην κατοχή της αστυνομικής αρχής και της άλλης του επιτηδευματία.

3. Στην είσοδο του καταστήματος τοποθετείται ταινία με τον τίτλο της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και την ένδειξη

«σφραγίστηκε μέχρι (ημερομηνία), βάσει της αριθ. ... απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών, για φοροδιαφυγή», «ή σφραγίστηκε μέχρι ...βάσει της αριθμ. ...απόφασης του Υπ. Οικ. για οφειλές προς το Δημόσιο» (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1176/93).

Για την υλοποίηση των παραπάνω, η αρμόδια αστυνομική αρχή συνεννοείται με την οικεία υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) προκειμένου να καθοριστεί ο ακριβής χρόνος- μέσα στο πενθήμερο- που θα πραγματοποιηθεί η σφράγιση του καταστήματος.

4. Μετά το πέρας της διαδικασίας σφράγισης συντάσσεται πρακτικό το οποίο υπογράφεται από τους συμπράξαντες υπαλλήλους και τον επιτηδευματία εφόσον παρευρίσκεται. Σε περίπτωση που αυτός απουσιάζει ή αρνείται να υπογράψει, σημειώνεται τούτο στο πρακτικό και θυροκολλείται αντίγραφο αυτού στην είσοδο του καταστήματος.

Το πρακτικό φυλάσσεται στην οικεία αστυνομική αρχή και αντίγραφο αυτού αποστέλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ., ή παραδίδεται στον εντεταλμένο για την σφράγιση υπάλληλό της.

5. Η αποσφράγιση του καταστήματος γίνεται από υπαλλήλους των ανωτέρω υπηρεσιών παρουσία του επιτηδευματία ή αντιπροσώπου αυτού και συντάσσεται σχετική έκθεση η οποία τηρείται στην οικεία αστυνομική αρχή, αντίγραφο της οποίας αποστέλλεται στην οικεία Δ.Ο.Υ. ή παραδίδεται στον εντεταλμένο αυτής υπάλληλο που ορίστηκε για την αποσφράγιση.

6. Όλα τα υλικά σφραγίσεως του καταστήματος (κλειδαριές ασφαλείας, κλειδιά- ταινίες κ.λ.π.) διατίθενται από την οικεία Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, ο υπάλληλος της οποίας τα παραλαμβάνει κατά την αποσφράγιση».

### **Κατάσχεση αγαθών όταν μεταφέρονται χωρίς τα νόμιμα συνοδευτικά στοιχεία**

#### **Άρθρο 31 Ν. 2214/11-5-1994. Ποινικές Κυρώσεις**

«1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος καταλαμβάνεται να μεταφέρει αγαθά, χωρίς να φέρει μαζί του τα προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνοδευτικά στοιχεία ή χωρίς τα στοιχεία αυτά να έχουν εκδοθεί ακριβώς, εφόσον όμως η ανακρίβεια αυτή υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%) της ποσότητας ή αξίας των μεταφερόμενων αγαθών. Ο υπαίτιος τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών.

Με τη διαπίστωση της παραπάνω πράξης τα μεταφερόμενα αγαθά κατάσχονται και μεσεγγυούχος ορίζεται ο μεταφορέας αυτών.

Κατά του υπαιτίου του αδικήματος εφαρμόζεται η διαδικασία του αυτόφωρου.

Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των πλημμελημάτων φοροδιαφυγής είναι το Μονομελές Πλημμελειοδικείο στην περιφέρεια

του οποίου έχει την κατοικία του ο υπάιτιος ή έχει την έδρα της η  
επιχείρηση».

