

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 6683

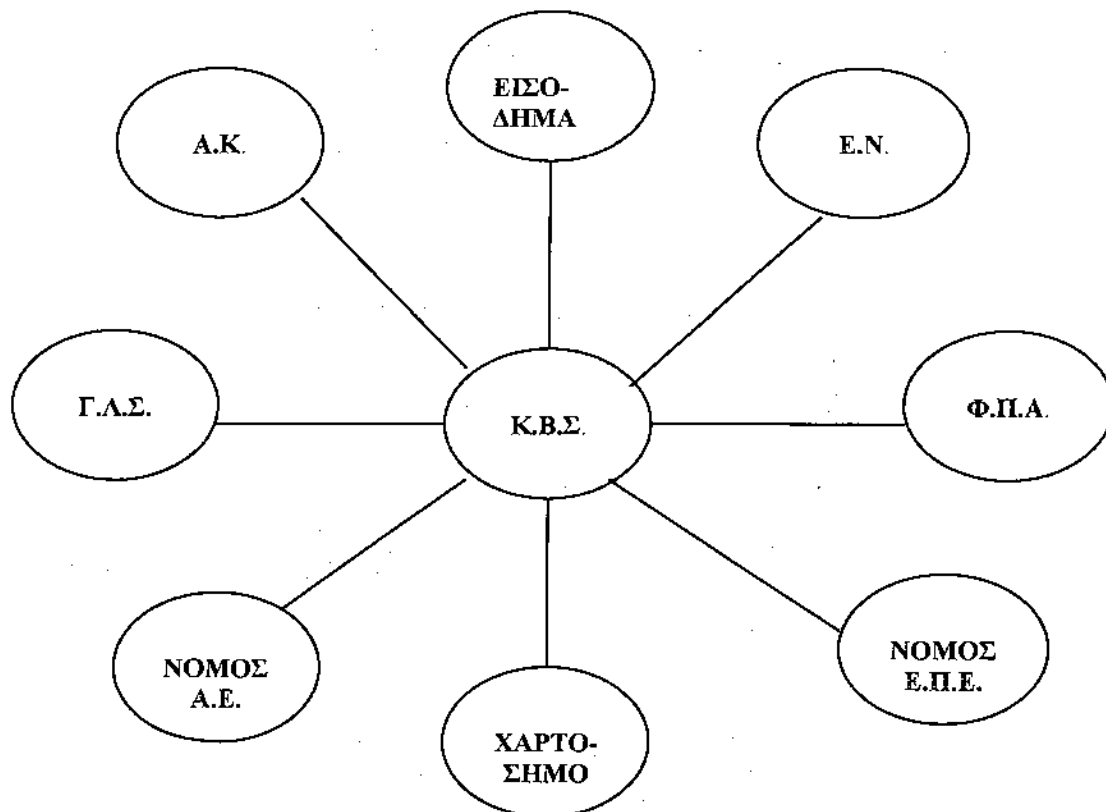
Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΜΑΛΙΣΙΟΒΑ ΕΙΡΗΝΗ - ΜΑΝΤΖΙΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : Α. ΠΟΥΔΩΡΟΥ

ΠΑΤΡΑ, 2005

ΜΑΛΙΣΙΟΒΑ ΕΙΡΗΝΗ – ΜΑΝΤΖΙΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ	11
1.1. Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Άρθρο 1	12
1.2. Χώρα Εφαρμογές Κ.Β.Σ. – Ελεύθερες Τελωνιακές Ζώνες	12
1.3. Υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων – Άρθρο 2	13
1.4. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και Αναλύσεις του Άρθρου 2	16
1.5. Διάκριση Επιτηδευματιών – Έννοια χονδρικής και λιανικής πώλησης – Έννοια Είδους	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΑΡΘΡΟ 11	37
2.1. Άρθρο 11 – Δελτία αποστολής, Δελτία Εσωτερικής Διακίνησης Επιχειρήσεων Επεξεργασίας	37
2.1.1. Δελτίο Αποστολής	37
2.2. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και ανάλυση του Άρθρου 11	42
2.3. Αγρότες – Έκδοση Δελτίου Αποστολής – Διακίνηση Προϊόντων	61
2.4. Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης	63
2.4.1. Χρήση Κωδικών Αριθμών στα Στοιχεία Εσωτερικής Διακίνησης	65



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΑΡΘΡΟ 12.....	66
3.1. Άρθρο 12 – Τιμολόγια, Εκκαθαρίσεις	66
3.1.1. Τιμολόγια	66
3.1.2. Εκκαθαρίσεις – Έκδοση Εκκαθάρισης σε πωλήσεις αγαθών ή σε επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων	71
3.2. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και ανάλυση του άρθρου 12	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΑΡΘΡΟ 13	77
4.1. Άρθρο 13 – Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών - Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών	77
4.2. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και ανάλυση του Άρθρου 13	81
4.3. Άρθρο 13 ^α – Ειδικά στοιχεία	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο : ΑΡΘΡΟ 14	91
5.1. Άρθρο 14 – Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης	91
5.2. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και ανάλυση του Άρθρου 14	93
5.2.1. Έννοια Αυτοπαράδοσης	93
5.2.2. Υποχρέωση έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης	93
5.2.3. Περιεχόμενο του στοιχείου	93
5.2.4. Φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο	94
5.2.5. Χρόνος έκδοσης και διαφύλαξης	94
5.3. Πράξεις για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης	94
5.4. Πράξεις για τις οποίες δεν εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης	96

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο : ΑΡΘΡΟ 15	98
6.1. Άρθρο 15 – Αποδείξεις δαπανών	98
6.2. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και ανάλυση του Άρθρου 15	100
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ^ο : ΑΡΘΡΟ 16	108
7.1 Άρθρο 16-Έγγραφο Μεταφοράς.....	108
7.2. Συμπεράσματα – Επισημάνσεις και ανάλυση του άρθρου 16	113
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ^ο : ΑΛΛΑΓΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	137
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ^ο : ΘΕΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	143
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	145
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	155

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ανέκαθεν η οικονομία και γενικότερα η οικονομική επιστήμη αποτελούν την κύρια βάση για την πρόοδο του ανθρώπου, την εξέλιξη και διαμόρφωση της κοινωνίας.

Πιο αναλυτικά, η οικονομία μας βοηθάει να καταλάβουμε τη λειτουργία της ανθρώπινης κοινωνίας και τους μηχανισμούς που διέπουν την κίνησή της. Και αυτό, γιατί η βάση της κοινωνίας είναι η οικονομική ζωή των ανθρώπων.

Η ανάγκη για την αποτελεσματικότερη μελέτη της οικονομίας επέβαλε τη δημιουργία μιας σειράς νέων εφαρμοσμένων επιστημών όπως αυτές της ελεγκτικής, της χρηματοοικονομικής και της φορολογικής λογιστικής. Οι επιμέρους αυτοί κλάδοι και ιδιαίτερα ο κλάδος της φορολογίας, βοηθούν τον άνθρωπο να αντεπεξέλθει στις καθημερινές του υποχρεώσεις και να απαιτήσει τα αντίστοιχα δικαιώματα που έχει, απέναντι στο κράτος και στη νομοθεσία.

Για το λόγο αυτό, έχει δημιουργηθεί ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων στον οποίο καθορίζονται ρητά οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σε σχέση με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Στην εργασία αυτή, θα αναλύσουμε ειδικότερα τα άρθρα του Κ.Β.Σ. που αναφέρονται στην έκδοση των στοιχείων του επιτηδευματία. Έτσι, παρατίθενται οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. και αντίστοιχα άρθρα που αναφέρονται στην έκδοση των στοιχείων και στη συνέχεια σε κάθε άρθρο από αυτά προβλήματα – ερωτήματα με τις απαντήσεις τους, οι οποίες θεμελιώνονται σε διατάξεις, νομολογία και διοικητικές λύσεις.

Η όλη εργασία περιλαμβάνει εννέα κεφάλαια και ένα παράρτημα με την πλήρη ανάλυση και τεκμηρίωση τους, για την καλύτερη αφομοίωση του θέματος.

Τέλος, θέλουμε να ευχαριστήσουμε όσους βοήθησαν στη συγκέντρωση του υλικού και ειδικότερα τους εργαζόμενους στα γραφεία της εφορίας και στις δημόσιες βιβλιοθήκες για τις πολύτιμες πληροφορίες τους.

Επίσης, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την εισηγήτρια του θέματος κ. Πολυδώρου για την ευκαιρία που μας έδωσε να εντυφώσουμε και να αναλύσουμε το συγκεκριμένο θέμα, καθώς και για την πολύτιμη βοήθεια που μας παρείχε.

Πάτρα, 2005

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ν. = Αναγκαστικός Νόμος

Α.Ε. = Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Ε.Ι. = Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

Α.Λ.Π. = Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης

Α.Π.Υ. = Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών

Α.Π.Π. = Αποδείξεις Ποσοτικής Παραλαβής

Α.Υ.Ο. = Απόφαση Υπουργού Οικονομικών

Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Α.Κ. = Αστικός Κώδικας

Βλ. = Βλέπε

Γ.Σ. = Γενική Συνέλευση

Γ.Λ.Κ. = Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Γ.Λ.Σ. = Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Γνωμ. = Γνωμοδότηση

Δ.Α. = Δελτίο Αποστολής

Δ.Φ.Ν. = Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας

Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Υ.Ο. = Διαταγή Υπουργού Οικονομικών

Δ.ΕΦ.ΑΘ. = Διοικητικό Εφετείο Αθηνών

Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο

Εγγ. = Έγγραφο

Εγκ. = Εγκύκλιος

Εγκ. Κ.Β.Σ. = Βασική ερμηνευτική Εγκύκλιος Κ.Β.Σ. : 111814836

Εγκ. 3/24-11-92

Ερμ. Εγκ. Κ.Β.Σ. Ν 2214/94 = 10762642/524 ΠΟΛ. 1163/30-6/94

ΕΛ.ΤΑ. = Ελληνικά Ταχυδρομεία

Ε.Ν. = Εμπορικός Νόμος

Ε.Β.Ε.Α. = Εμπορικό Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών

Ε.Ι.Χ. = Επιβατικό Ιδιωτικής Χρήσης
Ε.Λ.Β. = Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων
Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Ε.Ε. = Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε. = Ευρωπαϊκή Ένωση
Η/Μ = Ηλεκτρομαγνητικά Μέσα
Η/Υ = Ηλεκτρονικός Υπολογιστής
Ι.Μ.Ε. = Ιδιότυπη Μεταφορική Εταιρεία
Ι.Χ. = Ιδιωτικής Χρήση Αυτοκίνητο
Ι.Κ.Α. = Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
ΚΕ.ΠΟΥ.Ο. = Κέντρο πληροφορικής υπουργείου οικονομικών
Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
Κ.Ν.Τ.Χ. = Κώδικας Νόμων Τελών Χαρτοσήμου
Κ.Π.Δ. = Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας
Κ.Φ.Σ. = Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων
Λ. = Λογαριασμός
Ν.Δ. = Νομικό Διάταγμα
Ν.Π. = Νομικά Πρόσωπα
Ν.Π.Δ.Δ. = Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π. ΜΗ Κ.Χ. = Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα
Ν.Σ.Κ. = Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε. = Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ο.Ε.Ε.Ε. = Οργανισμός Ελέγχου Ενίσχυσης Ελαιόλαδου
Ο.Τ.Α. = Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Ο.Τ.Ε. = Οργανισμός Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος
Παρ., § = παράγραφος
Περ. = περίπτωση
πιστ.υπ = πιστωτικό υπόλοιπο
ΠΟΛ = Πολυγραφημένη διαταγή της διοίκησης
Π.Δ. = Προεδρικό διάταγμα

Σ.Σ. = Σημείωση Συντάκτη

Στ. Ε. = Συμβούλιο της Επικρατείας

Σ.Α. = Συναλλαγματικές Διαφορές

Σχετ. = Σχετικός-η

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

ΤΑ.Ε= Ταμείο Εμπόρων

Τ.Ε.Β.Ε.= Ταμείο Επαγγελματιών Βιοτεχνών Ελλάδος

Τ.Ε.Ι. = Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα

Τ.Π.Υ. = Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών

Τ.Π. = Τιμολόγιο Πώλησης

Τ.- Δ.Α. = Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής

Υπ. Ε. Δ.Α. = Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών

Φ. Τ. Μ. = Φορολογική ταμειακή μηχανή

Φ.Π.Α. = Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Φ.Δ.Χ. = Φορτηγό Δημόσιας Χρήσης

Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Φ.Ι.Χ. = Φορτηγό Ιδιωτικής Χρήσης

Υπ. Οικ. = Υπουργείο Οικονομικών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

1.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ -ΑΡΘΡΟ 1

Ο Κώδικας Στοιχείων και Βιβλίων, ο οποίος συνήθως εμφανίζεται με τα αρχικά του γράμματα ΚΒΣ, είναι το προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ.) 186/ 1992 (ΦΕΚ 84/Α'/1992).

Το προεδρικό αυτό διάταγμα μέχρι σήμερα έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί, κατά καιρούς, με αρκετούς νόμους, η ανάλυση όμως θα γίνει με βάση τις διατάξεις που ισχύουν.

Είναι όμως αναγκαίο να διευκρινίσουμε ότι, πέρα από τις διατάξεις αυτές, υπάρχουν και διάφορες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών (Α.Υ.Ο.), με τις οποίες ρυθμίζονται ορισμένα θέματα του Κ.Β.Σ. Έτσι και οι αποφάσεις αυτές θα αποτελέσουν αντικείμενο της ανάλυσης στα διάφορα άρθρα του Κ.Β.Σ.

Θα πρέπει να επισημάνουμε τέλος ότι, το Υπουργείο Οικονομικών μετά την έκδοση κάθε νομοθετήματος (νόμου, προεδρικού διατάγματος, ακόμη και σε μερικές αποφάσεις) εκδίδει ερμηνευτικές εγκύκλιες διαταγές, με τις οποίες δίνει διευκρινιστικές – αναλυτικές οδηγίες για την ομοιόμορφη (ίδια) εφαρμογή του νόμου από τις φορολογικές υπηρεσίες [Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ), Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (Ε-ΘΕΚ), Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ) κλπ.]

Η πρακτική σημασία της εγκυκλίου είναι η εξής : Όταν ο φορολογούμενος ενεργεί σύμφωνα με όσα διευκρινίζονται στην εγκύκλιο διαταγή (που συνήθως εμφανίζεται με τα αρχικά γράμματα ΠΟΛ. Και τον

αριθμό της διαταγής) τότε σύμφωνα με το Ν. 2523/1997 (άρθρο 1, παρ. 8 και άρθρο 5, παρ. 5) δεν επιβάλλονται ούτε πρόσθετοι φόροι, ούτε προσαυξήσεις, ούτε πρόστιμα του Κ.Β.Σ.

Σημειώνουμε εδώ ότι για τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) είχε εκδοθεί η εγκύκλιος διαταγή (ΠΟΛ) 3/24.11.1992.

Ακόμη, σημειώνουμε ότι, όπου είναι αναγκαίο, θα παρατίθενται και ορισμένες θέσεις των διαφόρων εγκυκλίων διαταγών του Υπουργείου Οικονομικών.

Το Π.Δ. 186/1992, δηλαδή ο Κ.Β.Σ. αποτελείται από 40 άρθρα. Σήμερα όμως έχει 41 άρθρα, γιατί μετά από το άρθρο 13 έχει προστεθεί το άρθρο 13^α.

Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του επιτηδευματία, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

1.2. ΧΩΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΒΣ – ΕΛΕΥΘΕΡΕΣ ΤΕΛΩΝΙΑΚΕΣ ΖΩΝΕΣ.

Ο Κ.Β.Σ. εφαρμόζεται στην Ελληνική Επικράτεια. Έτσι εφόσον ελληνική επιχείρηση έχει υποκατάστημα σε τρίτη χώρα, σ' αυτό δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΒΣ, αλλά της τρίτης χώρας. Οι σχέσεις των καταστημάτων αυτών θα είναι σχέσεις ανεξάρτητων επιχειρήσεων εκτός της σύνταξης ενιαίου ισολογισμού με τη μεταφορά των δεδομένων του υποκαταστήματος σε αυτά του κεντρικού.

Οι ελεύθερες τελωνιακές ζώνες θεωρούνται σαν αλλοδαπό έδαφος μόνο για την τελωνειακή νομοθεσία. Σ' αυτές ο ΚΒΣ εφαρμόζεται κανονικά εφόσον εντός αυτών επιτρέπεται η άσκηση επιχείρησης, γιατί οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 αναφέρουν ότι εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια και θα ήταν αδιανόητο να υποστηριχτεί ότι οι ελεύ-

θερες τελωνειακές ζώνες δεν είναι ελληνική επικράτεια, αφού είναι φανερό ότι ισχύει ένα ιδιαίτερο νομικό τελωνειακό και μόνο καθεστώς.

1.3. ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΑΡΘΡΟ 2

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινω-
νία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επι-
κράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή
βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγ-
γελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερ-
δοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτη-
δευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυ-
λάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχε-
τικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται
από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοι-
νοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρ-
μογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγ-
γελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια ορισμένης πράξης, α-
ποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Οι-
κονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της,
και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί
δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος
διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

Η προϋπόθεση της διενέργειας της συγκεκριμένης πράξης δεν απαι-
τείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντι-
κείμενο εργασιών την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή
παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με

οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων.

3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον κώδικα αυτό.

Τα πρόσωπα αυτά εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 και του άρθρου αυτού.

4. Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του Κώδικα αυτού, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής της παραγράφου 2 του άρθρου 11, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 33 και 34 του Ν. 1642/1986, εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.

5. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες Φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι **εννέα χιλιάδες** (9000) ευρώ από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν ~~τέσσερις~~ **τέσσερις** χιλιάδες (4000) ευρώ, ή μέχρι ~~τέσσερις~~ **τέσσερις** χιλιάδες (4000) ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν. 27/75 (ΦΕΚ Α' 77), των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί επιτηδευματιών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, ως και επί επιτηδευματιών που υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα.

Ειδικά, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσονται :

α) Από την τήρηση βιβλίων οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή), μόνο για τη δραστηριότητα αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και της περίπτωσης ιβ της παραγράφου 5 του άρθρου 10, του παρόντος Κώδικα καθώς και οι εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών).

β) Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, τα Φυσικά πρόσωπα που δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125), με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχουν υπηρεσίες προς τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού.

6. Τα βιβλία και τα στοιχεία του κώδικα αυτού τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα και στο νόμισμα του ευρώ (€) , εκτός αν έχει νομίμως επιτραπεί η τήρηση αυτών κατ' άλλον τα τρόπο. Τα στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές με το εξωτερικό επιτρέπεται να διατυπώνονται σε ξένη γλώσσα και να αναγράφεται σ' αυτά το ξένο νόμισμα στο οποίο γίνεται η συναλλαγή.

1.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2

Με το άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής θέματα:

I. Επιτηδευματίας – Υποχρεώσεις Επιτηδευματία.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 ορίζεται η έννοια του επιτηδευματία και οι υποχρεώσεις του σχετικά με τον Κ.Β.Σ.

Επιτηδευματίας σύμφωνα με την παράγραφο αυτή είναι το άτομο που συγκεντρώνει αθροιστικά (συνολικά) τις εξής προϋποθέσεις :

α) Να είναι αλλοδαπό ή ημεδαπό πρόσωπο (δικό μας ή ξένο) φυσικό ή νομικό ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρεία (κερδοσκοπική ή μη),

β) να ασκεί δραστηριότητα μέσα στη Ελληνική Επικράτεια και

γ) να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από άλλη επιχείρηση.

Η σχηματική παράσταση των προϋποθέσεων (ή εννοιολογικών στοιχείων) του επιτηδευματία, έχει ως εξής:

Προϋποθέσεις επιτηδευματία

Α. Πρόσωπο

Ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο φυσικό ή νόμιμο ή κοινωνία του αστικού κώδικα ή Αστική εταιρεία (κερδοσκοπική ή μη).

Β. Δραστηριότητα

Άσκηση δραστηριότητας μέσα στην Ελληνική Επικράτεια.

Γ. Σκοπός

Να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική ελεύθερο επάγγελμα ή άλλη επιχείρηση.

Στη συνέχεια δίνονται ορισμένες διευκρινίσεις για το φυσικό πρόσωπο, το νομικό, την κοινωνία του Αστικού Κώδικα και την αστική εταιρεία:

αα) Φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 34 του αστικού κώδικα είναι ο άνθρωπος.

ββ) Νομικό πρόσωπο είναι κυρίως οι εμπορικές εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, ανώνυμες , περιορισμένης ευθύνης). Ακόμη, είναι και οι δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

αγ) Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το άρθρο 785 του Αστικού Κώδικα, είναι το δικαίωμα που ανήκει σε περισσότερα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) από κοινού (αδιαίρετα). Για να καταστεί, όμως, η κοινωνία επιτηδευματίας πρέπει τα μέλη – οι κοινωνοί να εκδηλώνουν τη θέλησή τους για να ασκήσουν επιχείρηση με υποβολή σχετικής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας σε δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ).

Συνηθισμένες μορφές κοινωνιών είναι, για παράδειγμα, η συνιδιοκτησία (αγορά από κοινού από δύο ή περισσότερα πρόσωπα) και η συνεκμετάλλευση μηχανήματος. Ακόμη, η συνιδιοκτησία οικοπέδου και η ανέγερση ξενοδοχείου.

αδ) Αστική εταιρία είναι αυτή που προβλέπεται από τα άρθρα 741-784 του Αστικού Κώδικα, δηλαδή εκείνη που γίνεται από δύο ή περισσότερα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό, κυρίως οικονομικό. Σημειώνεται εδώ ότι η αστική εταιρία είναι επιτηδευματίας είτε είναι κερδοσκοπική, είτε όχι.

Πέραν της ύπαρξης του προσώπου, απαιτείται επίσης να ασκεί ο επιτηδευματίας τη δραστηριότητα του μέσα στην Ελληνική Επικράτεια (δηλαδή στην Ελλάδα). Για παράδειγμα, ο Γάλλος υπήκοος που ασκεί δραστηριότητα (έχει επιχείρηση) στην Ελλάδα, είναι επιτηδευματίας και έχει τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ. Αντιθέτως, Έλληνας που έχει επιχείρηση στη Γαλλία, δεν έχει τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ για τις δραστηριότητες στη Γαλλία.

Ακόμη, απαιτείται να ασκεί ο επιτηδευματίας επιχείρηση (εμπορική, βιομηχανική, βιοτεχνική, γεωργική) ή και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη και να αποβλέπει στην απόκτηση κέρδους ή να ασκεί ελεύθερο επάγγελμα (γιατρός, δικηγόρος, μηχανικός κ.λ.π.).

Έτσι, λοιπόν, αυτός που έχει όλες τις πιο πάνω α', β' και γ' προϋποθέσεις είναι επιτηδευματίας και έχει τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

Ειδικότερα, υποχρεούνται να τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων και γενικά να εφαρμόζει ό,τι ορίζει ο ΚΒΣ.

Από όλα τα παραπάνω βγαίνει το συμπέρασμα ότι οι μισθωτοί (δημόσιο – ιδιωτικοί υπάλληλοι, εργάτες κ.λ.π.) δεν είναι επιτηδευματίες, αυτοί άλλωστε διευκρινίζεται και στην εγκύκλιο 3/1992.

Ακόμη στην ίδια εγκύκλιο στην παράγραφο 2.1.8 διευκρινίζεται ότι φυσικά πρόσωπα (κυρίως νοικοκυρές, φοιτητές, σπουδαστές κ.λ.π.) που αναλαμβάνουν περιστασιακά και όχι κατά σύστημα διάφορες εργασίες (πλέξιμο, ράψιμο, διάθεση βιβλίων, συμπλήρωση στατιστικών δελτίων κ.λ.π.) και παίρνουν για την απασχόληση αυτή μικροποσά, δεν είναι επιτηδευματίες για τις εργασίες αυτές και δεν υποχρεώνονται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα.

II. Κοινοπραξία Επιτηδευματιών

Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι επιτηδευματίας θεωρείται και η κοινοπραξία επιτηδευματιών.

Κατ' αρχήν, η κοινοπραξία δεν συναντάται ούτε στον Αστικό Κώδικα, ούτε στον εμπορικό νόμο. Γραμματικά σημαίνει η πράξη από κοινού. Ο φορολογικός νομοθέτης, για να διευκολύνει τις συναλλαγές (ιδίως τα τεχνικά έργα), προέβλεψε να θεωρείται ως επιτηδευματίας και η κοινοπραξία επιτηδευματιών.

Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 για να θεωρηθεί επιτηδευματίας η κοινοπραξία επιτηδευματιών πρέπει να συγκεντρώνει αθροιστικά (συνολικά) τις εξής προϋποθέσεις :

- α) Να έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση.
- β) Να αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης
- γ) Να αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία που κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη των εργασιών της και

δ) Τα μέλη της να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα ή να είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.

Πρέπει εδώ να σημειώσουμε ότι η β' προϋπόθεση (δηλαδή η διενέργεια της συγκεκριμένης πράξης) δεν απαιτείται όταν έχουμε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκτός της Ελλάδας ή έχουμε προβολή και προώθηση των ελληνικών προϊόντων εκτός της χώρας ή έχουμε εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων (εσωτερικού ή εξωτερικού).

Όταν λέμε συγκεκριμένη πράξη, νοείται απόλυτα προσδιορισμένη.

Παράδειγμα

Η κατασκευή της αερογέφυρας στη συμβολή των οδών «Α» και «Β» της πόλης «Γ» είναι συγκεκριμένη πράξη, ενώ η κατασκευή αόριστα αερογέφυρας δεν είναι συγκεκριμένη πράξη.

Ένα ερώτημα που πολλές φορές τίθεται για τις κοινοπραξίες είναι το εξής: Μετά τη σύσταση της κοινοπραξίας, μπορεί να εισέλθει νέο μέλος ή να αποχωρήσει κάποιο από τα μέλη της;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό, δίνει η εγκύκλιος 3/1992 του Υπουργείου Οικονομικών στην παράγραφο 2.2.2, στην οποία διευκρινίζεται ότι είσοδος νέου μέλους στην κοινοπραξία επιτρέπεται με την προϋπόθεση, ότι θα γίνει νέα έγγραφη συμφωνία και θα κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Επίσης αποχώρηση μέλους της κοινοπραξίας επιτρέπεται, αρκεί να γίνει έγγραφη συμφωνία, να κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα μέλη της κοινοπραξίας που μένουν να είναι περισσότερα από ένα.

Τέλος, η σχηματική παράσταση των προϋποθέσεων της κοινοπραξίας, έχει ως εξής:

Προϋποθέσεις κοινοπραξίας

A. Διεύθυνση

Ορισμένη
Επαγγελματική
Διεύθυνση

B. Πράξη

Διενέργεια
Συγκεκριμένης
πράξης

Γ. Συμφωνία

Έγγραφη συμφω-
νία με κατάθεσή
της στη Δ.Ο.Υ.
πριν από την έ-
ναρξη των εργα-
σιών

Δ. Πρόσωπα

Τα μέλη της να είναι
Φυσικά ή νομικά
πρόσωπα και το κα-
θένα να ασκεί δική
του δραστηριότητα ή
ελεύθερο επάγγελμα
ή να είναι ομόρρυθ-
μο μέλος διαφορετι-
κής Ο.Ε.ή Ε.Ε

III. Δημόσιο, νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων μη κερδο- σκοπικού χαρακτήρα, ξένες αποστολές κ.λ.π.

Με την παράγραφο 3 ορίζονται οι υποχρεώσεις του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, των ενώσεων προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, των ξένων αποστολών και των διεθνών οργανισμών, σχετικά με τον Κ.Β.Σ.

Όλα τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία του ΚΒΣ και έχουν υποχρέωση να εκδίδουν μερικά στοιχεία και σε όσες περιπτώσεις από τις διατάξεις του ΚΒΣ προβλέπεται να εκδίδουν. Για παράδειγμα, θα δούμε πιο κάτω, στο άρθρο 11, να εκδίδουν δελτία

αποστολής, ή στο άρθρο 12, να εκδίδουν τιμολόγια ή ακόμη να φυλάσσουν τα στοιχεία κ.λ.π. Έτσι μπορούμε να πούμε ότι τα πρόσωπα αυτά εφαρμόζουν μερικώς τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Πρέπει, όμως, να επισημάνουμε ότι τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν κάνουν πράξεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ, αλλά μόνο για τη δραστηριότητα εκείνη που υπάγεται στο ΦΠΑ. Για παράδειγμα, εάν ο Δήμος «Α» εκμεταλλεύεται ένα αναψυκτήριο, επειδή η δραστηριότητα αυτή (εκμετάλλευση αναψυκτηρίου) υπόκειται στο ΦΠΑ, μόνο για τη δραστηριότητα αυτή έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και στοιχεία και γενικά να θεωρείται επιτηδευματίας (για τη δραστηριότητα αυτή) και να έχει όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

IV. Αγρότες – Αγροτικές Εκμεταλλεύσεις

Με την παράγραφο 4 ορίζονται οι υποχρεώσεις των αγροτών και των αγροτικών εκμεταλλεύσεων σχετικά με τον ΚΒΣ.

Έτσι, οι αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις, όπως ορίζονται στα άρθρα 33 και 34 του Ν. 1642/1986 (ΦΠΑ), έχουν υποχρέωση να εκδίδουν μόνο δελτία αποστολής, όπως θα αναλύσουμε και στο άρθρο 11. Πρέπει να σημειώσουμε εδώ, ότι εάν οι αγρότες ασκούν την αγροτική τους εκμετάλλευση με μορφή εταιρείας (π.χ. ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης κ.λ.π.) ή με δήλωση τους έχουν υπαχθεί στο κοινωνικό καθεστώς του ΦΠΑ, τότε είναι επιτηδευματίας και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ.

V. Απαλλασσόμενοι Επιτηδευματίες (μικροεπιτηδευματίες)

Με την παράγραφο 5 ορίζονται ποιοι επιτηδευματίες είναι απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων και ορισμένων στοιχείων. Έτσι, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του ΚΒΣ ορίζεται ότι απαλλάσσονται, από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης μόνο Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) και Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ), κατ' αρχήν ορισμένοι επιτηδευματίες που συνήθως είναι μικροεπιτηδευματίες, που πραγματοποίησαν δηλαδή ακαθάριστα έσοδα, την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ως εξής :

α) Από πώληση αγαθών, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 9000 €

β) Από παροχή υπηρεσιών, ακαθάριστα έσοδα μέχρι 4000 €.

Όταν ο επιτηδευματίας έχει κλάδο πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών τα ακαθάριστα έσοδα, για να είναι απαλλασσόμενος, δεν μπορεί να είναι πάνω από 9000 € και από τις δύο δραστηριότητες και τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών όχι πάνω από 4000 €.

γ) Ακόμη, απαλλασσόμενοι είναι και οι εκμεταλλευτές φορτηγών πλοίων του Ν. 27/1975, των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους 500 κόρους.

Προϋπόθεση για να είναι απαλλασσόμενοι οι μικροεπιτηδευματίες αυτοί, αποτελεί η άσκηση της δραστηριότητας τους μόνο σαν φυσικά πρόσωπα (ατομική επιχείρηση). Επομένως, δεν είναι απαλλασσόμενοι οι επιτηδευματίες που ασκούν τη δραστηριότητα τους με μορφή νομικού προσώπου (εταιρείας), κοινωνίας, κοινοπραξίας κ.λ.π.

Εξαιρέσεις των απαλλασσόμενων μικροεπιτηδευματιών

Σημειώσαμε προηγουμένως ότι οι απαλλασσόμενοι μικροεπιτηδευματίες πρέπει να είναι φυσικά πρόσωπα και να έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα, την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, κάτω από ορισμένο ύψος.

Παρά αυτά, δεν είναι απαλλασσόμενοι οι εξής κατηγορίες μικροεπιτηδευματιών.

1. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες, αυτοί δηλαδή που ορίζονται στο άρθρο 48 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 (γιατροί, δικηγόροι, μηχανικοί κ.λ.π.).
2. Αυτοί που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρική πώληση (κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο) πάνω από 60%, δηλαδή οι χονδροπωλητές ή κυρίως χονδροπωλητές (η έννοια αυτή του χονδροπωλητή θα αναλυθεί στο άρθρο 3, πιο κάτω).
3. Οι εξαγωγείς (εκτός της χώρας), ανεξάρτητα από το ποσοστό της εξαγωγής τους.
4. Αυτοί που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10, παρ. 5 του ΚΒΣ (δηλαδή συνεργεία αυτοκινήτων, πάρκινγκ, ξενοδοχεία, εκπαιδευτήρια, φροντιστήρια κ.λ.π.)

Ποιοι επιτηδευματίες έχουν υποχρέωση να τηρούν πρόσθετα βιβλία (τρόπο τήρησης κ.λ.π.) ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 10, στο οποίο θα γίνει ειδική ανάλυση.

Απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα ύψους ακαθάριστων εσόδων.

Με τις ίδιες διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ακόμη ότι ειδικά οι εξής επιτηδευματίες απαλλάσσονται ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησαν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

α) Οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή) μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.

Οι πράκτορες αυτοί όταν ασκούν τη δραστηριότητά τους με μορφή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. δεν είναι απαλλασσόμενοι και κρατούν βιβλία Γ' κατηγορίας (λογιστικά).

Επίσης οι πράκτορες αυτοί τηρούν το πρόσθετο βιβλίο που ορίζεται από το άρθρο 10, παρ 5 περ. ιβ' του Κ.Β.Σ.

Απαλλασσόμενοι είναι και οι εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών).

β) Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες προς το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και γενικότερα προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2του Κ.Β.Σ.

Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά πρέπει να συνδέονται με σχέση εξάρτησης (μίσθωση έργου κλπ) με τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου , να μην είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία και να μην θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φ.Π.Α.

Έτσι, φυσικά πρόσωπα και με προηγούμενες προϋποθέσεις είναι απαλλασσόμενοι, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Επομένως, το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα κ.λ.π. για τις αμοιβές αυτές θα εκδίδουν αποδείξεις (αθεώρητες) του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.

Τέτοιες περιπτώσεις αφορούν συνήθως συμβάσεις εργασίας καθαριστριών, διατηρητριών κ.λ.π.

Η σχηματική παράσταση των απαλλασσόμενων επιτηδευματιών έχει ως εξής:

Απαλλασσόμενοι μικροεπιτηδευματίες (μόνο φυσικά πρόσωπα) άρθρου 2 παρ. 5

Α. Από πώληση αγαθών

Με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 9000 € από την

Β. Από παροχή υπηρεσιών

Με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 4000 € από την παροχή υπηρεσιών

Γ. Από εκμετάλλευση πλοίων

Εκμετάλλευση πλοίων Ν. 27/1975 μέχρι 500 κόρους

Εξαιρούνται

(δεν είναι απαλλασσόμενοι μικροεπιτηδευματίες)

- α) ελεύθεροι επαγγελματίες
- β) χονδροπωλητές (πάνω από 60%)
- γ) εξαγωγείς (ανεξάρτητα ποσοστού)
- δ) τηρούντες πρόσθετα βιβλία, άρθρου 10 παρ. 5 του ΚΒΣ

Απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες, ανεξάρτητα ακαθάριστων εσόδων

-Πράκτορες κρατικών λαχείων, παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή).
-Εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών)

-Φυσικά πρόσωπα συνδεόμενα με σχέση εξάρτησης με τα πρόσωπα του άρθρου 2, παρ. 3 του Κ.Β.Σ., που δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φ.Π.Α.

Σημειώνεται ακόμη ότι απαλλασσόμενοι από την τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1145338/6602/140/ΠΟΛ.1320/31.12.1998 (ΦΕΚ 5/Β'/13,1.1999) είναι και οι εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι 12 μέτρων και σπογγαλιείας. Ειδικότερα με το άρθρο 6 της απόφασης αυτής, οι εν λόγω επαγγελματίες, αντιμετωπίζονται κατά βάση όπως οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 2, παρ. 4 του Κ.Β.Σ. και με εφαρμογή των άρθρων 11 παρ.2, 12 παρ 6,16 παρ 2 και 20 παρ.5 του Κώδικα.

Τέλος απαλλασσόμενοι, σύμφωνα με το Ν. 2753/1999 παρ. 6 περ. β', σχετικό εδάφιο, είναι και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μέχρι και 7 δωματίων, εφόσον ζητούν την απαλλαγή από την τήρηση όλων των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. με σχετική δήλωση μεταβολών – μετάταξης μέσα στη νόμιμη προθεσμία (πρώτο δεκαήμερο του πρώτου μήνα της διαχειριστικής περιόδου).

VI. Γλώσσα τήρησης βιβλίων και στοιχείων

Με την παράγραφο 6 ορίζεται η γλώσσα τήρησης των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ.

Έτσι, με τις διατάξεις της παρ 6 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα και στο Ευρωπαϊκό νόμισμα.

Εξαίρεση του κανόνα αυτού αποτελεί η περίπτωση εκείνη κατά την οποία έχει επιτραπεί νόμιμα κατ' άλλον τρόπο, όπως :

Α) Ν.Δ. 2687/1953, άρθρο 9, παρ.1 (ιδρυόμενες επιχειρήσεις με κεφάλαια εξωτερικού π.χ. τήρηση βιβλίων σε ξένο νόμισμα).

Β) Ν 551/1990, άρθρο 5, παρ. 2γ' (ασφαλιστικές δραστηριότητες πλοίων , αεροσκαφών , π.χ. έκφραση σε ξένο νόμισμα).

Γ) Ν. 959/1979, άρθρο 35, παρ. 2 (ναυτικές εταιρείες π.χ. τήρηση βιβλίων , σύνταξη ισολογισμού στο νόμισμα που εκφράζονται τα κεφάλαια).

Με τις ίδιες διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ακόμη ότι ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα, μόνο για τις συναλλαγές με το εξωτερικό, να διατυπώνει τα στοιχεία σε ξένη γλώσσα και σε ξένο νόμισμα.

1.5 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 ορίζεται η διάκριση επιτηδευματιών. Έτσι, οι επιτηδευματίες και με βάση το αντικείμενο των εργασιών τους, διακρίνονται σε τρεις (3) κατηγορίες, ήτοι :

A) **σε εκείνους που πωλούν αγαθά**, χονδρικά ή λιανικά, αυτούσια ή μετά από επεξεργασία, ιδίως κατεργασία ή εξευγενισμό ή συναρμολόγηση ή διασκευή ή συσκευασία.

Δηλαδή :

Εμπορικές επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά και τα πουλούν ως έχει.

Βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις που αγοράζουν πρώτες ύλες και μετά από επεξεργασία κ.λ.π. παράγουν νέα προϊόντα, τα οποία στη συνέχεια εμπορεύονται.

B) **σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες** (ελεύθεροι επαγγελματίες, επισκευαστές, μεσίτες, μεταφορείς, γραφεία πληροφοριών, συμβούλων, δημόσια θέματα, ακροάματα, ασφαλιστικές, διαφημιστικές, οδικής βοήθειας επιχειρήσεις κ.λ.π.)

Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά, των οποίων το κόστος δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται επίσης και η κατασκευή τεχνικών έργων ή η συναρμολόγηση ή η παραγωγή αγαθών, αλλά τα υλικά για την παραγωγή του αγαθού ή του τεχνικού έργου διαθέτει ο κύριος των αγα-

θών ή του έργου (π.χ. φασονίστες και υπερβολάβοι οικοδομών κ.λ.π. χωρίς ίδια υλικά).

Η περίπτωση αυτή κατά πλάσμα του νόμου και μόνο για τις διατάξεις του Φ.Π.Α., θεωρείται παράδοση αγαθού και ο συντελεστής Φ.Π.Α. στη περίπτωση αυτή ακολουθεί το παραγόμενο αγαθό.

Παροχή υπηρεσίας θεωρείται γενικά κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθού (άρθρο 8 Ν. 1642/86).

Επίσης η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως είναι τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης όπως είναι π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, η ανάληψη υποχρέωσης για τη μη άσκηση συγκεκριμένου δικαιώματος κ.λ.π.

Ακόμη παροχή υπηρεσίας είναι η μίσθωση κινητών πραγμάτων, η παραχώρηση χρήσης των εγκαταστάσεων (γήπεδο γκολφ, τένις, κ.λ.π.), των μηχανημάτων ή παιχνιδιών (Λούνα Πάρκ, τυχερά αυτόματα παιχνίδια κ.λ.π.).

Γ) σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μικτή δραστηριότητα)

Με την καθιέρωση της περίπτωσης αυτής, έχουμε την άποψη ότι πέρα από τις επιχειρήσεις που διατηρούν καθαρά κλάδο πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σ' αυτήν πρέπει να εμπíπτουν πλέον χωρίς αμφισβητήσεις και οι επισκευαστές συσκευών (π.χ. πλυντηρίων, ψυγείων κ.λ.π.), εφόσον για την εξυπηρέτηση του πελάτη αγοράζουν και διαθέτουν και τα ανταλλακτικά όταν αυτά είναι ιδιαίτερης αξίας και υπερβαίνουν το 1/3 της συνολικής αμοιβής π.χ. επισκευή ψυγείου του οποίου έχει καεί το μοτέρ. Το κόστος του ανταλλακτικού είναι ιδιαίτερα δυσανάλογο με την αμοιβή. Το επάγγελμα όμως του τεχνίτη ψυγείων

δεν του επιτρέπει να θεωρήσει ότι πούλησε το μοτέρ και μόνο. Οπότε στην περίπτωση αυτή πρέπει να δεχτούμε ότι λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις, της παροχής υπηρεσίας για την επισκευή και της πώλησης αγαθού για το μοτέρ.

Όταν επισκευάζονται συσκευές μηχανήματα κ.λ.π., με υλικά του επισκευαστή, σε κάθε περίπτωση προσφέρονται υπηρεσίες ανεξάρτητα από τη σχέση των χρησιμοποιούμενων ανταλλακτικών με την τελική αμοιβή, γιατί ο σκοπός του πελάτη είναι η επισκευή του αγαθού, δηλαδή η «αγορά» υπηρεσίας, αλλά και του επισκευαστή η προσφορά υπηρεσίας και για καλύτερη εξυπηρέτηση του πελάτη διαθέτει και τα απαραίτητα ανταλλακτικά.

- **Για την έκδοση στοιχείων. Κρίση κατά πράξη**

Σε περίπτωση που η αξία των ανταλλακτικών δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, τότε το προέχον στοιχείο είναι της παροχής υπηρεσίας και οι δύο αυτές οι πράξεις (επισκευή και παράδοση υλικών) αποτελούν συνολικά μια ενιαία πράξη παροχής υπηρεσίας και δεν απαιτείται ιδιαίτερη αναφορά στα ανταλλακτικά απ' αυτόν της υπηρεσίας θα εφαρμόζεται ο συντελεστής της υπηρεσίας.

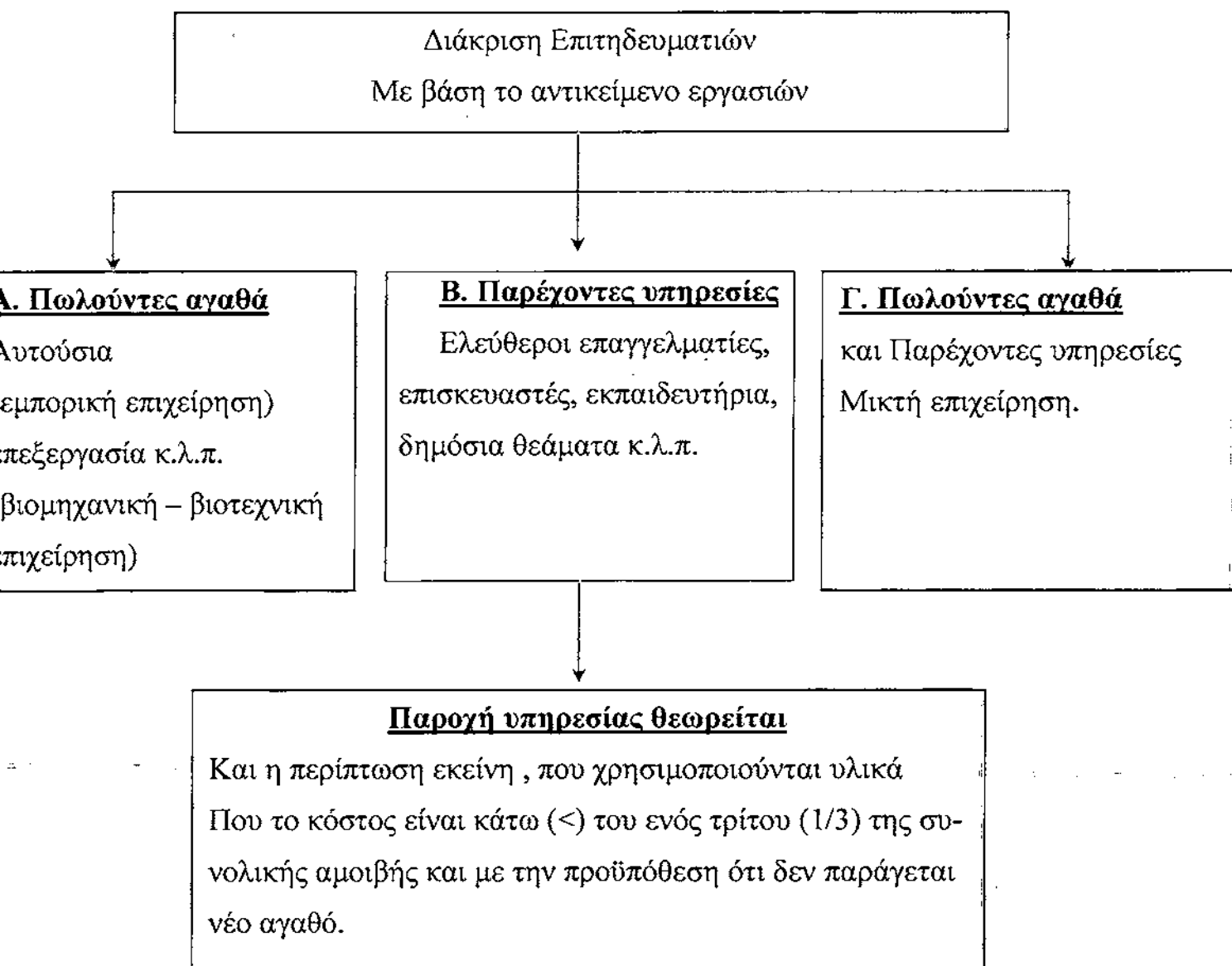
Όταν η αξία των υλικών υπερβαίνει το 1/3 της αμοιβής τότε θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις μιας παροχής υπηρεσιών και μιας πώλησης αγαθών. Στην κάθε πράξη θα εφαρμοστεί ο αντίστοιχος συντελεστής Φ.Π.Α. και επιτρέπεται να γραφούν αυτές αναλυτικά (χωριστά) στο ίδιο φορολογικό στοιχείο.

- **Για λοιπές υποχρεώσεις ΚΒΣ – Εισόδημα. Κρίση στο σύνολο του έτους.**

Ο επιτηδευματίας όμως στο σύνολο του και για τις λοιπές υποχρεώσεις του (ΚΒΣ, εισόδημα), θα κριθεί από την ετήσια συνολική αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών και τη σχέση τους με τη συνολική ετήσια

αμοιβή από τις προσφερόμενες υπηρεσίες. Δηλαδή, αν η αξία των υλικών δεν υπερβαίνει στο σύνολο της το 1/3 των ετήσιων αμοιβών, τότε η επιχείρηση θα χαρακτηριστεί ως επιχείρηση παροχής υπηρεσιών. Στην αντίθετη περίπτωση, που η συνολική αξία των υλικών υπερβεί το 1/3 των συνολικών αμοιβών η επιχείρηση θα χαρακτηριστεί ότι έχει δύο κλάδους (μικτή δραστηριότητα), δηλαδή της παροχής υπηρεσιών και της εμπορίας αγαθών, γιατί σε καμιά περίπτωση δεν μπορούμε να παραγνωρίσουμε ότι υπάρχει κλάδος υπηρεσιών.

Σχηματικά, η διάκριση των επιτηδευματιών παρουσιάζεται ως εξής :



- **Έννοια της χονδρικής πώλησης**

Κατά τον Κ.Β.Σ. χονδρική πώληση είναι η πώληση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που γίνεται από επιτηδευματία κ.λ.π. προς οποιαδήποτε πρόσωπα για την άσκηση του επαγγέλματός τους (επιτηδευματίες, αγρότες) ή την εκτέλεση του σκοπού τους (Δημόσιο, συλλόγους, σωματεία κ.λ.π.) ανεξάρτητα απ' την αξία και το πλήθος των πωλούμενων αγαθών, ή το ύψος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Στην έννοια της χονδρικής πώλησης εμπίπτουν και οι εξαγωγείς αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και η πώληση εισαγωγικού δικαιώματος.

- **Χαρακτηρισμός επιτηδευματία ως χονδροπωλητού**
Χονδροπωλητής

Κατά κύριο λόγο χαρακτηρίζεται ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπερβαίνουν το 60% του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων από όλες τις δραστηριότητες και καταστήματα αυτού.

- **Έννοια της λιανικής πώλησης**

Κατά τον Κ.Β.Σ. λιανική πώληση είναι η πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε φυσικό πρόσωπο για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών χωρίς να εξετάζεται ή αξία και το πλήθος των πωλούμενων αγαθών π.χ. πώληση μπετοσίδηρου προς ιδιώτη για ανέγερση κατοικιών δικής του και των παιδιών του αξίας 30000 € θεωρείται λιανική.

• Χαρακτηρισμός του επιτηδευματία ως λιανοπωλητού

Λιανοπωλητής

Κατά κύριο λόγο ο επιτηδευματίας του οποίου τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις είναι ίσα ή περισσότερα του 40 % του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων από όλες τις δραστηριότητές του.

Δεν έχουμε δηλαδή κρίση κατά κλάδο.

Έτσι π.χ. ένα ξενοδοχείο μπορεί να έχει 100% λιανικές πωλήσεις στο μπαρ, 20 % στις υπηρεσίες ξενοδοχείου, 30 % στο εστιατόριο και στο σύνολο των εσόδων του 32% τότε για όλες τις δραστηριότητές του ο επιτηδευματίας αυτός, εκμεταλλευτής του ξενοδοχείου, θεωρείται χονδροπωλητής.

Παράδειγμα 1

Εάν μία Α.Ε. (επιτηδευματίας) αγοράζει γραφική ύλη 59,00€ από ένα βιβλιοπωλείο (ατομική επιχείρηση), η πώληση αυτή είναι χονδρική, γιατί γίνεται μεταξύ επιτηδευματιών.

Αντίθετα εάν μία Α.Ε. (επιτηδευματίας) πωλήσει σε ιδιώτη (φυσικό πρόσωπο) ένα αυτοκίνητο 17500,00€ η πώληση αυτή είναι λιανική.

Η διάκριση της πώλησης ως χονδρική ή λιανική έχει σημασία τόσο για τον Κ.Β.Σ., όσο και για τη φορολογία εισοδήματος.

Στον Κώδικα, ανάλογα με την διάκριση της πώλησης (χονδρική – λιανική) θα εξαρτηθεί τι φορολογικό στοιχείο θα εκδοθεί (στη χονδρική πώληση εκδίδεται κατά κανόνα τιμολόγιο, στη λιανική πώληση εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης) και ακόμη διαφορετικά είναι τα όρια για την τήρηση του βιβλίου αποθήκης.

Στη φορολογία εισοδήματος εφαρμόζονται διαφορετικοί Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) στις χονδρικές και λιανικές πωλήσεις.

Οι Μ.Σ.Κ.Κ. στις λιανικές πωλήσεις Μ.Σ.Κ.Κ κατά κανόνα είναι μεγαλύτεροι.

Παράδειγμα 2

Επιτηδευματίας (φυσικό πρόσωπο) τη διαχειριστική περίοδο (χρήση) 1/1- 31/12/99 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα (τζίρο) 880.000,00€ εκ των οποίων χονδρικές πωλήσεις 616.300,00€ και λιανικές πωλήσεις 264.100,00€. Ο επιτηδευματίας αυτός είναι κατά κύριο λόγο χονδροπωλητής γιατί οι χονδρικές πωλήσεις ανέρχονται στο 70% του συνόλου των πωλήσεων ($616300,00 \times 100/880500,00$), δηλαδή είναι πάνω από 60%.

Αντιθέτως, εάν οι λιανικές πωλήσεις ήταν 613.100,00€ και οι χονδρικές 264.100,00€, ο επιτηδευματίας αυτός θα ήταν λιανοπωλητής κατά κύριο λόγο, αφού οι λιανικές πωλήσεις θα ήταν 70%, δηλαδή πάνω από 40%.

Παράδειγμα 3

Ηλεκτρονικός επισκευάζει την τηλεόραση και παίρνει αμοιβή 59 €, χρησιμοποίησε δε για την επισκευή αυτή μια λυχνία το κόστος της οποίας ήταν 15 €. Έτσι, επειδή το υλικό (η λυχνία) που χρησιμοποιήθηκε είναι το 25% (δηλαδή $\frac{1}{4}$) της συνολικής αμοιβής ($15,00 \times 100 / 59,00$), θεωρείται η παροχή υπηρεσίας.

Αντίθετα, αν η λυχνία είχε 30,00 €, τότε θα είχαμε πώληση αγαθού και όχι παροχή υπηρεσίας. Όταν, όμως από τα χρησιμοποιούμενα υλικά παράγεται νέο είδος αγαθού, τότε η σχέση αυτή, πάνω ή κάτω του $\frac{1}{3}$, δεν εξετάζεται καθόλου και μιλάμε πάντα για πώληση αγαθού και όχι παροχή υπηρεσίας.

- **Χαρακτηρισμός του επιτηδευματία ως πωλούντος αγαθά ή παρέχοντας υπηρεσία.**

Στις περιπτώσεις που αμφισβητείται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ο χαρακτηρισμός ενός επιτηδευματία ότι παρέχει υπηρεσίες ή πουλάει αγαθά, παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία ή στον

προϊστάμενο της ΔΟΥ με αίτηση του, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ της παρ. 3 του άρθρου 37 του ΚΒΣ να ζητήσει από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων να αποφασίσει και να δώσει τον χαρακτηρισμό στον επιτηδευματία ότι πουλάει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες.

- **Έννοια είδους κατά ΚΒΣ**

Σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 3 ως είδος για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 5 % τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά.

Από τη διατύπωση των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι δεν αρκεί μόνο η αναγραφή της κατηγορίας του αγαθού, αλλά πρέπει να γραφτεί και η ποιοτική διάκριση αυτού. Βέβαια ο νόμος δεν θέλει την έσχατη ποιοτική διάκριση των αγαθών, αλλά την ουσιώδη ποιοτική διάκριση.

Ως κριτήρια για την ουσιώδη ποιοτική διάκριση των αγαθών πρέπει να λαμβάνονται τα οικονομικά και τεχνικά στοιχεία του και ειδικότερα εκείνα τα οποία επηρεάζονται σημαντικά είτε την ποσοτική απόδοση, είτε το κόστος είτε την τιμή πώλησης των αγαθών.

Καθίσταται φανερό ότι ο νόμος αναφέρεται σε πραγματικά περιστατικά για τη διάκριση και περιγραφή των αγαθών. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 ανάμεσα στις αρμοδιότητες της ΕΛΒ είναι και ο καθορισμός της έννοιας του είδους, ως ουσιώδης ποιοτικής διάκρισης των αγαθών.

Η αναγραφή του είδους στα στοιχεία, το άνοιγμα μεριδίων στο βιβλίο αποθήκης κ.λ.π., πρέπει να γίνεται με πολύ μεγάλη προσοχή, γιατί η αναγραφή των αγαθών σε γενικές κατηγορίες οδηγεί όχι μόνο σε παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ, αλλά και σε ανεπάρκεια των βιβλίων, εφόσον έχει μεγάλη έκταση και υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος εξωλογιστικά, δεδομένου ότι καθίσταται, από την παράβα-

ση αυτή, εξ αντικειμένου αδύνατη η διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Πρακτικά για τη σωστή διάκριση των αγαθών ως προς τον καθορισμό του είδους τους, μπορούμε να αντλήσουμε πληροφορίες και στοιχεία από τον τρόπο παρουσίασης των αγαθών στην αγορά (διαφημιστικά έντυπα, οδηγίες χρήσης, τεχνικά χαρακτηριστικά, δυνατότητες αγαθού κ.λ.π.) καθώς και τον τρόπο παραγωγής αυτών, τις χρησιμοποιούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες, τη ποσότητα αυτών κ.λ.π. Δηλαδή πριν καταλήξει κάποιος στο χαρακτηρισμό και στη διάκριση των ειδών για την τήρηση των μεριδίων του βιβλίου αποθήκης ή την αναγραφή – περιγραφή στα φορολογικά στοιχεία πρέπει να συζητήσει τόσο με τους υπεύθυνους πώλησης αυτών για το πως το προϊόν παρουσιάζεται και διατίθεται στην αγορά, ποιες διαφορές έχει από ένα άλλο ομοειδές, όσο και με τους υπεύθυνους τεχνικούς παραγωγής για να διαπιστώσει τις τυχόν διαφοροποιήσεις των τεχνικών και οικονομικών δεδομένων ενός αγαθού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

ΑΡΘΡΟ 11

2.1 ΑΡΘΡΟ 11 – ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ – ΔΕΛΤΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ

2.1.1 ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

ι) Δελτίο Αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία :

Α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και οποιoδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών).

Β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθά για την διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο στην έκδοση του,

Γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του. Με έγκριση του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. , επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή η μη έκδοση δελτίου αποστολής ή η έκδοση του κατά διαφορετικό τρόπο, εφόσον λόγω απόστασης δεν είναι εξαιρετικά δύσκολη η παρακολούθηση των διακινούμενων αγαθών.

Τα αγαθά που αποστέλλονται ή παραλαμβάνονται συνοδεύονται κατά τη διακίνηση τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής, που παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Όταν κατά τη διακίνηση των αγαθών, εκδίδεται δελτίο αποστολής δεν επιτρέπεται στη συνέχεια για την ίδια συναλλαγή η έκδοση συνενωμένου δελτίου αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας και αντίστροφα.

ii) Τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους. Επίσης τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτίο αποστολής και κατά τη διακίνηση των προϊόντων τους για επεξεργασία ή συσκευασία ή πώληση.

iii) Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται και σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητα τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους. Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξης λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίων από τον πωλητή. Στο στοιχείο που εκδίδεται κατά περίπτωση αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσης τους. Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα κάθε μήνα για τις διακινήσεις, με φορτηγό ΙΧ αυτοκίνητο, ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που προορίζονται για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων ή συσκευών ή εγκαταστάσεων στην περιφέρεια της έδρας ή του καταστήματος της επιχείρησης ή σε απόσταση όχι μεγαλύτερη των 50 χιλιομέτρων, εφόσον κάθε μέρα και πριν από την εκκίνηση του αυτοκινήτου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη, τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που διακινούνται την ημέρα αυτή.

iv) Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αποθήκης εκδίδει δελτίο εσωτερικής διακίνησης για την εντός της επιχείρησής του διακίνηση αγαθών και ειδικότερα:

B) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται, τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό,

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

Δ) Η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής. Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία διακίνησης των αγαθών, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά.

Ε) Ο σκοπός της παράδοσης.

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. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής των αθροισμάτων των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (H/Y).

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. Αν αυτό δεν είναι άμεσα εφικτό, η αξία γνωστοποιείται με ιδιαίτερο έγγραφο.

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

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Δ/ΝΣΗ

Α.Φ.Μ.

Δ.Ο.Υ.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ
(ανταλλακτικών και εξαρτημάτων)

Σκοπός διακίνησης: Επισκευές ουσκευών					Πελάτες: Διάφοροι					Τόπος Προορισμού: Περιοχή Αθηνών				
Είδος	Μονάδα Μέτρησης	1/9	2/9	3/9	4/9	7/9	8/9	14/9	15/9					
		09.30	08.00	09.00	10.00	15.00	08.00	09.00	09.00					
Ανταλλακτικό Χ	τεμ.	20	18	17	16	16	12	12	11					
Ανταλλακτικό Ψ	τεμ.	15	13	13	10	8	8	7	7					
Ανταλλακτικό Ω	τεμ.	30	30	28	26	24	22	18	16					
Εξάρτημα Α	τεμ.	25	24	22	20	18	14	12	9					
...														
Σύνολο Αριθμητικώς		90	85	80	72	66	56	49	43					
Σύνολο Ολογράφως		ενενήντα	ογδόντα πέντε	ογδόντα	εβδομήντα δύο	εξήντα έξι	πενήντα έξι	σαράντα εννιά	σαράντα τρία					

iv) Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται :

A) Το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται.

B) Ο χώρος προέλευσης και ο χώρος προορισμού των αγαθών.

2.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 11

1. Ουσιαστικά οι διατάξεις του είναι ίδιες με τις προϊσχύουσες με ελάχιστες διαφοροποιήσεις.

2. Εκδίδεται δελτίο αποστολής σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης είτε διακινηθούν είτε όχι.

3. Αντίθετα δεν εκδίδεται δελτίο αποστολής για τη λιανική πώληση αγαθών εφόσον αυτά δεν διακινηθούν από τον πωλητή ή με δική του ευθύνη (§ ια).

4. Εκδίδεται Δ.Α. σε οποιαδήποτε διακίνηση αγαθών και για οποιοδήποτε σκοπό, χωρίς να συνδέεται με αποστολή αγαθών σε οποιοδήποτε τρίτο, αλλά αρκεί και μόνη η διακίνηση για να μην υπάρχουν πλέον οι αμφισβητήσεις ότι το δελτίο αποστολής προϋποθέτει τρίτο παραλήπτη.

5. Ορίζεται ρητά το «ανάποδο» δελτίο αποστολής (παραλαβή αγαθών στις εγκαταστάσεις του πελάτη και αποστολή τους στην επιχείρηση, όταν αυτός δεν έχει υποχρέωση και αρνείται την έκδοση Δ.Α. (§1β)

6. Επεκτείνεται η έκδοση δελτίου αποστολής στους αγρότες. (§2)

7. Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής παραμένει, με επιπλέον υποχρέωση να αναγράφονται τα επιστρεφόμενα είδη στην επιχείρηση αμέσως μετά την επιστροφή. (§3)

8. Καθιερώνεται ειδική ρύθμιση για τη διακίνηση ανταλλακτικών και εξαρτημάτων (§3). Δίνεται και εναλλακτική δυνατότητα με έγκριση της Δ.Ο.Υ., ούτως ώστε τα κινητά συνεργεία να παρακολουθούν τα διακινούμενα ανταλλακτικά κ.λ.π. με θεωρημένες καρτέλες αποθήκης (άρθρο 36 §2^ε).

9. Στο Δ.Α. αναγράφονται επιπλέον η Δ.Ο.Υ. του εκδότη και του παραλήπτη, ο σκοπός διακίνησης (ουσιαστικά γενικεύεται γιατί προϋπήρχε σε συγκεκριμένες διακινήσεις), ο τόπος απ' τον οποίο αποστέλλονται τα αγαθά ο τόπος προορισμού (εφαρμοζόταν ήδη από την πρακτική) καθώς και ο Α.Φ.Μ. του παραλήπτη (§5).

10. Δίνεται η δυνατότητα, με έγκριση της Δ.Ο.Υ για την διακίνηση αγαθών μέσω της κατοικίας του οδηγού (§5).

11. Ποια στοιχεία μπορούν να συνοδεύσουν τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους :

Το συνοδευτικό στοιχείο των αγαθών είναι το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής και κάθε συνενωμένου στοιχείου, σύμφωνα με την § 5 του άρθρου 19, και § 1 του άρθρου 11, με το δελτίο αποστολής π.χ. Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών), Δελτίο αποστολής – Απόδειξη αυτοπαράδοσης, δηλαδή συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο μεταφοράς αγαθών είναι το πρωτότυπο κάθε στοιχείου που στον τίτλο του υπάρχει και ο τίτλος «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ» και σε κάθε περίπτωση είναι θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Σημειώνεται, όπως προκύπτει από τα παραπάνω ότι η αναφορά στην §1α του άρθρου 11 στο «τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών» είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική, άρα μπορεί να συνοδεύσει τα αγαθά κάθε στοιχείο αξίας που συνενώνεται με το δελτίο αποστολής.

11^α. Τρόπος συνένωσης Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου για αγορά αγροτικών προϊόντων

Στην περίπτωση που συνενώνεται το δελτίο αποστολής με το τιμολόγιο για αγορά αγροτικών προϊόντων πρέπει το έντυπο αυτό να είναι τουλάχιστον τριπλότυπο, ώστε το πρώτο αντίτυπο να συνοδεύει τα αγαθά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Κώδικα, το δεύτερο να παραδίδεται στον πωλητή – αγοραστή και το τρίτο να παραμείνει ως στέλεχος.

Με τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει συνένωση και του Δελτίου Αποστολής με το Τιμολόγιο, για αγορά από ιδιώτες.

11β Διακίνηση αγαθών για τις οποίες έχει εγκριθεί να μην εκδίδεται Δελτίο – Αποστολής

α) Στην πώληση – τοποθέτηση ανταλλακτικών και εξαρτημάτων που τοποθετούνται από τους πωλητές – επισκευαστές σε αυτοκίνητα και λοιπά μηχανήματα.

β) Στις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις φαρμάκων, οπτικών και λοιπών ειδών στο Δημόσιο ή άλλο ασφαλιστικό ταμείο, όταν τα πωλούμενα είδη παραδίδονται σε ασφαλισμένους τους.

γ) Στη διακίνηση εφημερίδων και περιοδικών από τους εφημεριδοπώλες.

δ) Στα διακινούμενα από γραφεία τελετών είδη, που έχουν σχέση με το αντικείμενο των εργασιών τους.

ε) Στις διακινούμενες φωτογραφίες από τους φωτοειδησεογράφους.

στ) Στη διακίνηση (μεταφορά) κενών φιαλών κιβωτίων και κενών υλικών συσκευασίας.

ζ) Κατά τη διακίνηση αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, οι οποίες βρίσκονται στο ίδιο ή σε συνεχόμενο κτίριο.

η) Κατά την αποστολή γραφικής ύλης και εντύπων από το Κεντρικό στο Υποκατάστημα και γενικά για διακίνηση των ειδών αυτών μεταξύ των εγκαταστάσεων της αυτής επιχείρησης.

θ) Κατά τη διακίνηση από διαφημιστικές επιχειρήσεις αφισών και φειγ-βολάν, καθώς και μοκετών, ταινιών ή δισκετών.

ι) Κατά τη διακίνηση βιβλίων και εντύπων, τα οποία περιέχουν οδηγίες λειτουργίας μηχανημάτων, συσκευών κ.λ.π. ή οδηγίες βελτίωσης της λειτουργίας τους ή του λογισμικού Η/Υ, εφόσον παραδίδονται χωρίς αξία.

ια) Κατά τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους.

ιγ) Κατά τη διακίνηση φαγητών στα σπίτια των καταναλωτών ιδιωτών.

ιδ) Κατά τη μεταφορά ελαιοκάρπου από τους ελαιώνες των παραγωγών προς ελαιοτριβεία για έκθλιψη.

ιε) Κατά τη διακίνηση προς τα ΕΛΤΑ και τους συνδρομητές εφημερίδων και περιοδικών από τις επιχειρήσεις εκδόσεων ή διακινήσεως των ειδών αυτών.

ιστ) Κατά τη διακίνηση αυτοκινήτων και γενικά αυτοκινούμενων μηχανημάτων προς επισκευή ή συντήρηση ή οποιαδήποτε διακίνηση, εκτός της περίπτωσης που διακινούνται προς πώληση απευθείας ή μέσω τρίτου.

ιζ) Κατά τη διακίνηση ατελώνιστων καυσίμων (transit) τα οποία συνοδεύονται με τελωνειακά παραστατικά.

ιη) Κατά τη διακίνηση αγαθών εντός των εργοταξίων.

ιθ) Κατά τη διακίνηση προπλασμάτων μέτρων από πλαστική ύλη και οδοντοστοιχιών από κερί, καθώς και κατασκευασμένων δοντιών για προσαρμογή.

κ) Κατά τη διακίνηση μεταχειρισμένων υποδειγμάτων οργάνων και εργαλείων πλοίων.

κα) Κατά τη διακίνηση κενών κοντέινερς (όχι όμως όταν παραδίδονται από αποθηκάρους κατ' επάγγελμα).

κβ) Διακίνηση αγαθών από πλανόδιο με κινητό κατάστημα.

κγ) Για τη διακίνηση εμπορευμάτων από τους πωλητές – εμπόρους λαϊκών αγορών με την προϋπόθεση ότι έχουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία τους.

κδ) Για τις μεταφορές με ΦΙΧ υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων κ.λ.π.) που παράγονται από τις ίδιες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται από αυτές (αρθρ. 16 § 1).

κε) Για τις μεταφορές με ΦΙΧ που ενεργούνται από μεταλλευτικές επιχειρήσεις, μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπαζών), από εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης κατά περίπτωση (αρθρ. 16 § 1).

κστ) Για τις μεταφορές με ΦΙΧ πέτρας, χαλικιού, αργιλοπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας (αρθρ. 16 § 1).

12 .Χρήση κωδικών αριθμών στα δελτία αποστολής και στα τιμολόγια

Η χρήση κωδικών αριθμών, αντί της περιγραφής του είδους επιτρέπεται και για τα δελτία αποστολής και τα τιμολόγια, εφόσον σε οποιονδήποτε χώρο του ίδιου στοιχείου περιγράφεται το είδος που αντιστοιχεί στον κωδικό και τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικών αριθμών. Δηλαδή επιτρέπεται να είναι προεκτυπωμένα π.χ. στο πίσω μέρος του στοιχείου να αναγράφεται ο κάθε κωδικός και η περιγραφή του είδους που αντιστοιχεί σ' αυτόν, οπότε κατά την έκδοση αναγράφεται μόνο ο κωδικός αντί της αναλυτικής περιγραφής του είδους. Όπως είναι φανερό, η διάταξη αυτή εξυπηρετεί τις επιχειρήσεις με μικρό αριθμό ειδών.

Σημειώνεται ότι δεν επιτρέπεται μόνο η χρήση κωδικών, χωρίς την πιο πάνω ανάλυση γιατί με μόνη τη χρήση των κωδικών και την τήρηση μητρώου κωδικών αριθμών δεν μπορεί ο αγοραστής, επισήμως και αποδεδειγμένα να γνωρίζει αφενός και να αποδεικνύει αφετέρου, πιο είναι το συγκεκριμένο είδος που καλύπτει ο κωδικός αριθμός, αλλά και ο προληπτικός έλεγχος που διενεργείται καθ' οδόν.

13 .Τι νοείται ως ώρα παράδοσης :

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

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

14 .Τι νοείται ως ώρα έναρξης της αποστολής :

Ως ώρα έναρξης της αποστολής νοείται η ώρα που τα αγαθά παραδίδονται στο μεταφορέα ή η ώρα που αυτά, φορτώνονται σε μεταφορικά μέσα του πωλητή κατά περίπτωση.

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, υποκατάστημα ή αποθήκη κ.λ.π του πωλητή.

15 .Πως γίνεται η αναγραφή της ώρας :

Η αναγραφή της ώρας γίνεται υποχρεωτικά με διψήφιο αριθμό και ακολουθούν τα λεπτά της ώρας επίσης με διψήφιο αριθμό π.χ. 7.15', 12.35', 17.50', κάτω ή παραπλεύρως της ημερομηνίας έκδοσης του στοιχείου ή σε άλλο πρόσφορο σημείο του στοιχείου.

16 .Η ώρα αναγράφεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο

Με την § 22 της εγκυκλίου Σ. 3162/78/ΠΟΛ. 315/29.10.86, παρασχέθηκε η ευχέρεια, η ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής να αναγράφεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο δελτίο αποστολής ή στο πρωτότυπο του συνενωμένου στοιχείου αξίας με το δελτίο αποστολής, κατά περίπτωση, το οποίο (πρωτότυπο) αποτελεί το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο των μεταφερόμενων αγαθών.

« Η ώρα σημειώνεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο, ώστε να διευκολύνονται οι επιχειρήσεις στη συμπλήρωση των συνοδευτικών στοιχείων, πριν από τη διακίνηση, όταν εκδίδουν Δ.Α. ταυτόχρονα για πολλές διακινήσεις αγαθών και δεν είναι δυνατό να γνωρίζουν την ακριβή ώρα παράδοσης ή έναρξης αποστολής τους ή όταν το Δ.Α. εκδίδεται από την

έδρα ή το υποκατάστημα και η παράδοση ή αποστολή γίνεται από την αποθήκη. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται από τις διατάξεις (άρθρο 11 §5β) για να είναι δυνατή η αναγραφή στα συνοδευτικά στοιχεία της ακριβούς ώρας εξόδου των αγαθών από το κατάστημα ή την αποθήκη».

17. Μη αναγραφή της ώρας

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις , πριν από την 1/1/1987, οπότε ίσχυε το ημερολόγιο μεταφοράς του αυτοκινήτου, στο οποίο εκτός των άλλων αναγραφόταν και η ώρα εκκίνησης του αυτοκινήτου στο ημερολόγιο μεταφοράς, επιτρέπει να μεταφερθούν εμπορεύματα δύο ή περισσότερες φορές με συνέπεια να είναι αδύνατος ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών.

Η απόφαση αυτή αποτελεί πρόκριμα ότι η μη αναγραφή της ώρας παράδοσης ή έναρξης της αποστολής στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης είναι σίγουρα ουσιαστικά παράβαση, η οποία ανάλογα βέβαια με την έκτασή της μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψη του λογιστικού αποτελέσματος των βιβλίων και να οδηγήσει σε εξωλογιστικό αυτού προσδιορισμό.

17^α .Πως αναγράφεται ο σκοπός διακίνησης

Ο σκοπός διακίνησης αναγράφεται με συντομία, για λόγους ελεγκτικών και διαχειριστικών επαληθεύσεων.

Δηλαδή, για πώληση, για επεξεργασία, για πώληση για λογαριασμό μου, για δειγματισμό, για δειγματισμό και πώληση, για δειγματισμό και επιστροφή , για αποθήκευση, για επιστροφή, για φύλαξη, από αγορά (αγροτικά προϊόντα - ιδιώτες) κ.λ.π.

Σημειώνεται ότι στα συνενωμένα δελτία αποστολής με φορολογικά στοιχεία αξίας δεν απαιτείται η αναγραφή του σκοπού διακίνησης, γιατί προκύπτει από τον τίτλο του στοιχείου. Επίσης, δεν απαιτείται η αναγραφή του σκοπού της διακίνησης στα δελτία αποστολής, όταν απο-

στέλλονται αγαθά μεταξύ των εγκαταστάσεων της αυτής επιχείρησης (κεντρικό προς υποκατάστημα κ.λ.π.)

17β . Τόπος αποστολής – Τόπος προορισμού

Με το δεδομένο ότι στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, στα οποία περιλαμβάνεται και η διεύθυνσή του (άρθρο 18 §5) και τα πλήρη στοιχεία του παραλήπτη (άρθρα 12 §10 και 11 §5^α) τότε η αναφορά του νομοθέτη στην αναγραφή του τόπου από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και του τόπου προορισμού (άρθρο 11 §5γ) δεν μπορεί να έχει άλλο νόημα παρά την αναγραφή των διευθύνσεων αυτών μόνο όταν διαφοροποιούνται από τις αντίστοιχες διευθύνσεις εκδότη και παραλήπτη.

Παραδείγματα διαφορετικού τύπου αποστολής

1. Αποστολή αγαθών από το Τελωνείο κατευθείαν σε πελάτη, με δικό μας Δ.Α. Στην περίπτωση αυτή έχουμε άλλο τόπο αποστολής από τη διεύθυνση του εκδότη.

2. Αποστολή αγαθών από τα χωράφια των παραγωγών στις εγκαταστάσεις μας με δικά μας δελτία αποστολής . Επίσης και στην περίπτωση αυτή έχουμε άλλο τόπο αποστολής από την αναγραφόμενη στο Δ.Α. διεύθυνσή μας.

3. Το ίδιο για αποστολή αγαθών που παραλαμβάνονται από Δημόσια Υπηρεσία ή από πελάτη που αρνήθηκε την έκδοση τιμολογίου κ.λ.π.

Παραδείγματα διαφορετικού τύπου προορισμού

1. Αποστολή αγαθών σε πελάτη ο οποίος μας ζητάει να παραδοθούν αυτά σε υπόκατάστημά του και συμβάλλεται μαζί μας το κεντρικό.

2. Αποστολή αγαθών σε πελάτη μας, ο οποίος μας ζητάει να παραδοθούν στην αποθήκη του ή στο εργοτάξίό του (χώρος όπου εκτελεί έργα ή στο τελωνείο κ.λ.π.

Τέλος σημειώνεται ότι οι ενδείξεις «τόπος αποστολής» και «τόπος προορισμού» δεν είναι υποχρεωτικό να είναι προεκτυπωμένες στα δελτία αποστολής πριν από τη θεώρηση από τις Δ.Ο.Υ. γιατί είναι στοιχεία περιεχομένου. Οργανωτικά όμως, είναι πιο σωστό να υπάρχουν προεκτυπωμένες οι ενδείξεις αυτές ούτως ώστε ο εκδότης των δελτίων αποστολής να μην ξεχνά να τις συμπληρώσει όταν είναι απαραίτητο.

17γ . Πότε αναγράφεται η αξία των αγαθών στα δελτία αποστολής

«Η αξία των αγαθών αναγράφεται μόνο επί αποστολής μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος ή μεταξύ υποκαταστημάτων **εφόσον** το υποκατάστημα στο οποίο αποστέλλονται τα αγαθά, τηρεί βιβλίο αποθήκης προαιρετικά κατ' είδος ποσότητα και αξία ή εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Δηλαδή, περιορίστηκε και διευκρινίστηκε η υποχρέωση αναγραφής μόνο στις πιο πάνω περιπτώσεις.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που η αναγραφή της αξίας δεν είναι άμεσα εφικτή, η αξία αυτή γνωστοποιείται με ιδιαίτερο έγγραφο μεταγενέστερο και πάντως μέχρι το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού».

18 Άθροιση των ποσοτήτων

Στο δελτίο αποστολής πρέπει να αναγράφεται και το άθροισμα των ποσοτήτων αριθμητικά και ολογράφως. Όταν χρησιμοποιείται διαφορετική μονάδα μέτρησης (κιλά, τεμάχια κ.λ.π.) πρέπει επίσης να αθροίζονται οι απόλυτοι αριθμοί, γιατί ο σκοπός του νομοθέτη είναι να αποτρέψει την εν των υστέρων αλλοίωση των αριθμών.

Εξαιρέση, από την υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος, αριθμητικά και ολογράφως, υπάρχει για τα δελτία αποστολής που εκδίδονται μηχανογραφικά.

18^ο . Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων στα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής.

Δεν απαιτείται η αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων, αριθμητικώς και ολογράφως, στις περιπτώσεις που το δελτίο αποστολής εκδίδεται συνενωμένο με φορολογικό στοιχείο αξίας, γιατί δεν εξυπηρετείται καμιά σκοπιμότητα δεδομένου ότι οι ποσότητες πολλαπλασιάζονται με την τιμή μονάδας και προκύπτουν οι αξίες, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές εκ των υστέρων αλλοιώσεις.

19 .Μονάδα μέτρησης που πρέπει να χρησιμοποιείται για τον καθορισμό της ποσότητας στα δελτία αποστολής

Η ποσότητα των αγαθών που αναγράφεται στα δελτία αποστολής, πρέπει να προσδιορίζεται με τη μονάδα μέτρησης που είναι **συνηθισμένη στις συναλλαγές κάθε είδους**, τη μονάδα που στις συναλλαγές αποτελεί κατά κανόνα τη βάση τη συμφωνία για τον καθορισμό της τιμής του αγαθού, όπως είναι το βάρος, ο όγκος, το μήκος, η επιφάνεια, το τεμάχιο, η ουγκιά, κ.λ.π. ή συνδυασμός αυτών των μονάδων μέτρησης που να προσδιορίζει το αγαθό. Δεν επιτρέπεται να αναγράφονται στο δελτίο αποστολής αυθαίρετες ή αόριστες μονάδες μέτρησης όπως : ένα κιβώτιο, ένα χαρτόδεμα, ένα φορτίο κ.λ.π.

19^ο .Διαφορά ποσότητας μεταφερόμενων αγαθών και αναγραφόμενης στο Δελτίο Αποστολής

Τα αγαθά συνοδεύονται κατά τη διακίνηση τους με Δελτίο Αποστολής στο οποίο αναγράφεται, εκτός των άλλων, η ποσότητα και η μονάδα μέτρησης των μεταφερόμενων αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ΚΒΣ.

Εάν κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι οι μεταφερόμενες ποσότητες διαφέρουν απ' αυτές που αναγράφονται στο Δελτίο Αποστολής, αυτό αρκεί στο φορολογικό έλεγχο να στοιχειοθετήσει παράβαση ανακριβούς έκδοσης Δελτίου Αποστολής, εκτός εάν ο ενδιαφερόμενος αποδεί-

ξει βάσιμα ότι η διαφορά δικαιολογείται από έκτακτα περιστατικά που συνέβησαν κατά τη διαδρομή και συνιστούσαν ανωτέρα βία.

Εννοείται βέβαια, ότι η περίπτωση αυτή αναφέρεται σε σοβαρά ελλείμματα κατά τη φόρτωση, όπου εκ των πραγμάτων αποδεικνύεται ότι ο φορολογούμενος από ένα μικρό έλλειμμα, μικρής αξίας, δεν θα είχε τίποτα να κερδίσει.

20 .Διάρκεια Δελτίου Αποστολής

Από τις διατάξεις του άρθρου 16 § 1 προκύπτει ότι το δελτίο αποστολής συνοδεύει τα αγαθά από την έξοδό τους από το κατάστημα και για όλη τη διαδρομή μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

Με την 802/1998 απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι η μεταφορά αγαθών με δελτίο αποστολής με ημερομηνία έκδοσης της προηγούμενης ημέρας δεν αποτελεί παράβαση εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά **αποδεικνύεται** ότι δεν κατέστη δυνατή η παράδοση τους, αυθημερόν.

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

Ακόμα το ΣΤΕ με την 1156/91 απόφασή του έκρινε ότι η μεταφορά αγαθών την επόμενη της έκδοσης των δελτίων αποστολής ήταν δικαιολογημένη από τις ειδικές συνθήκες της μεταφοράς (Μεταφορά ελαστικών σε 17 πελάτες με αντίστοιχα δελτία αποστολής).

Το πρόβλημα που τίθεται θα λέγαμε από τις διατάξεις είναι : Ποια είναι η διάρκεια της όλης διαδρομής ; Ένα πρόβλημα καθαρά πραγματικό που βασίζεται στις ειδικές συνθήκες της κάθε μεταφοράς . Ένα πρόβλημα που σε κάθε μεταφορά αναζητά τη δική του λύση, η οποία πρέπει να βασίζεται σε πραγματικά και μόνο περιστατικά. Ο ελεγχόμενος καταρχήν έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο οποιαδήποτε

χρονική καθυστέρηση, η οποία επιτρέπει διπλή διακίνηση αγαθών της αυτής ποσότητας με το ίδιο δελτίο αποστολής.

Στοιχεία τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως απόδειξη της διαδρομής και της όποιας χρονικής καθυστέρησης είναι: οι αποδείξεις των διοδίων οι οποίες αναγράφουν ημερομηνία και ώρα, τα Τιμολόγια – Δελτία αποστολής από πρατήρια υγρών καυσίμων, οι Α.Π.Υ. ξενοδοχείων ή συνεργείων, οι Α.Λ.Π. από φορολογικές ταμειακές μηχανές, οι οποίες ως γνωστόν αναγράφουν εκτός της ημερομηνίας και την ώρα έκδοσή τους, ο ταχογράφος του Φ.Ι.Χ αυτοκινήτου, δεύτερα αντίτυπα του δελτίου αποστολής τα οποία εκδίδονται ως αποδεικτικά παραλαβής ή για τον φορέα κ.λ.π. Επίσης οι αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής εάν στον οδηγό έχει ανατεθεί η πληρωμή προμηθειών ή είσπραξη από πελάτες και εν κατακλείδι κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο το οποίο αποδεικνύει την κίνηση του αυτοκινήτου κατά την διάρκεια της όλης διαδρομής.

Οι παραπάνω απόψεις είναι πλέον οι επίσημες απόψεις της Διοίκησης, ευθυγραμμισμένες δηλαδή με το ΣΤΕ, και σε νεότατα έγγραφα τονίζεται ότι «η διάρκεια της διαδρομής δεν μπορεί να προκαθοριστεί, αφού είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες κάθε μεταφοράς. Στις περιπτώσεις που υπάρχει διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αποστολής ή επιστροφής, ο ελεγχόμενος έχει υποχρέωση να αποδείξει στον έλεγχο σε ποιους λόγους οφείλεται η χρονική αυτή καθυστέρηση».

Οι παραπάνω απόψεις αναφέρονται και στην § 11.5 της Ερμ. Εγκ. του ΚΒΣ.

21. Δελτίο Αποστολής για εμπορεύσιμα και πάγια αγαθά

Δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση εμπορεύσιμων αγαθών καθώς και παγίων. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού αναφέρονται σε αγαθά χωρίς διάκριση.

Διάκριση των αγαθών σε εμπορεύσιμα και πάγια γίνεται στα άρθρα 5 και 6 όσον αφορά τον τρόπο εγγραφής αυτών στα βιβλία και στα άρθρα 27 – 28 για την απογραφή και την αποτίμηση. Δηλαδή μπορούμε να υποστηρίξουμε βάσιμα ότι όπου ο νομοθέτης ήθελε να διακρίνει τα αγαθά το έκανε. Άρα όπου ο ΚΒΣ αναφέρεται σε αγαθά και εφόσον από το νόμο ή τη διοίκηση δεν έχει δοθεί κάποια ευνοϊκότερη προς τον υπόχρεο επιτηδευματία ρύθμιση, εννοεί και εμπορεύσιμα και πάγια αγαθά.

Το ΣτΕ με την 3159/86 απόφαση του έκρινε ότι το δελτίο αποστολής δεν εκδίδεται «όταν μετακομίζονται απλώς κινητά πάγια στοιχεία του επιτηδευματία στον τόπο εργασίας για την εκτέλεση του έργου, που αποτελεί το αντικείμενο εργασιών του».

Η διοίκηση δεν δέχεται την επέκταση του σκεπτικού της απόφασης αυτής (ότι το δελτίο αποστολής εκδίδεται μόνο για τα εμπορεύσιμα) σε όλες τις διακινήσεις παγίων, αντίθετα για τα εργαλεία των επιτηδευματιών που ήταν και το αντικείμενο της απόφασης αυτής το έχει υιοθετήσει.

22. Διακίνηση εργαλείων και μηχανημάτων από τεχνίτες

Για την καθημερινή διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων για τις επισκευές εργαλείων δεν είναι απαραίτητη η έκδοση δελτίου αποστολής.

Με την 3159/1986 απόφαση ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για τη μεταφορά από υδραυλικό μιας μηχανής απόφραξης βόθρων και υδραυλικών εγκαταστάσεων, στον τόπο εργασίας του δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής.

Με την § 11.9.5 της βασικής Ερμην. Εγκ. του ΚΒΣ ορίζεται ότι δεν απαιτείται δελτίο αποστολής «κατά τη διακίνηση από τους τεχνικούς των αναγκαίων εργαλείων και μηχανημάτων για την εκτέλεση και διεκπεραίωση των εργασιών τους».

22^α . Υποδείγματα οργάνων, ανταλλακτικών και εξαρτημάτων πλοίων

Οι εφοδιαστικές επιχειρήσεις παραλαμβάνουν από τα πλοία διάφορα αντικείμενα μη εμπορεύσιμα (μεταχειρισμένα ή κατεστραμμένα ανταλλακτικά, εργαλεία ή όργανα), τα οποία χρησιμοποιούν ως υποδείγματα, προς διάφορες επιχειρήσεις, για ανεύρεση ή κατασκευή όμοιων καινούργιων. Αυτό γίνεται μόνο όταν τα τεχνικά τους χαρακτηριστικά δεν μπορούν να προσδιορισθούν ακριβώς.

Με την Εγκ. 1121907/992 ΠΟΛ. 1336/20-10-1993 έγινε δεκτό ότι «εφόσον εκ των πραγμάτων αποδεικνύεται ότι πρόκειται για αντικείμενα (αν/κά, εξαρτήματα, όργανα) που δεν είναι μεταχειρισμένα ή κατεστραμμένα, μη επισκευάσιμα και διακινούνται μόνο για ανεύρεση στην αγορά όμοιων καινούργιων αγαθών, δεν απαιτείται έκδοση δελτίου αποστολής κατά τη διακίνηση τους, γιατί αυτά δεν συμπληρώνουν τα εννοιολογικά στοιχεία των αγαθών εκείνων στην παρακολούθηση των οποίων αποβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.»

23 . Μεταφόρτωση αγαθών, από πρακτορείο σε ΦΙΧ της αποστέλουσας επιχείρησης

«Στις περιπτώσεις που στέλνονται αγαθά μέσω πρακτορείων από την Αθήνα στη Θεσσαλονίκη, συνοδευόμενα με τιμολόγια πώλησης – δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής και δεν προωθούνται μέχρι τον τελικό παραλήπτη από την μεταφορική επιχείρηση, αλλά διακινούνται εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης με δικά σας εγκατεστημένα εκεί φορτηγά ιδιωτικής χρήσης, τότε μπορεί να χρησιμοποιείται το φορολογικό στοιχείο που αρχικά εκδόθηκε και παραδόθηκε στην μεταφορική επιχείρηση, εφόσον σ' αυτό αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του τελικού παραλήπτη – πελάτη μέσω του οποίου πραγματοποιήθηκε η μεταφορά. Κατά τη μεταφόρτωση των αγαθών από το πρακτορείο στα δικά

σας αυτοκίνητα ΦΙΧ και την έναρξη της διακίνησης προς τον τελικό παραλήπτη να αναγράφονται στο αρχικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο η ημερομηνία και η ώρα έναρξης της συγκεκριμένης αποστολής (από το πρακτορείο στον πελάτη).

24. Υποχρέωση διαφύλαξης των δελτίων αποστολής

Σύμφωνα με την §2 του άρθρου 21 «τα βιβλία **και τα στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα αυτό**, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται για 6 χρόνια...». Οι νέες διατάξεις ξεκαθάρισαν ότι όλα τα στοιχεία που ορίζει ο Κ.Β.Σ. φυλάσσονται – άρα και το δελτίο αποστολής – αντίθετα με τις προηγούμενες όπου γινόταν λανθασμένα κατά την άποψή μας, σύγχυση με τα φορολογικά στοιχεία που δεν ήταν δικαιολογητικά εγγραφής. Η μη διαφύλαξη των δελτίων αποστολής και πρόστιμο επισύρει και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις καθιστά αντικειμενικά αδύνατες, αν αυτή η μη διαφύλαξη είναι σε μεγάλη έκταση, έστω κι αν αυτό δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 30, αντίστοιχο του 43 του προηγούμενου Κ.Β.Σ.

25. Μη έκδοση δελτίων αποστολής από το κεντρικό προς το υποκατάστημα. Μη επίδειξη δελτίων αποστολής.

Με την 2528/ 1986 απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι η μη έκδοση δελτίων αποστολής μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος συνιστά ουσιαστική παράβαση και λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. Με την 1962/ 1986, απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι η μη επίδειξη στον έλεγχο των πρωτότυπων των δελτίων αποστολής προϊόντων της επιχείρησης από το κεντρικό προς τα υποκαταστήματα είναι ουσιώδης παράβαση. Σημειώνεται ότι πρέπει να εξετάζεται αν οι παραβάσεις αυτές είναι σε μεγάλη έκταση.

26 . Έκδοση συνοδευτικών στοιχείων από την αποθήκη κατ' ευθείαν στον πελάτη.

Η συμπλήρωση και μόνο των φορολογικών στοιχείων στο χώρο της αποθήκης, σύμφωνα με τις οδηγίες του καταστήματος στο οποίο ανήκει, για να σταλούν τα αγαθά κατευθείαν στον πελάτη, δεν μπορεί να προσδώσει στο χώρο αυτό την έννοια του υποκαταστήματος, εφόσον δεν διενεργούνται συναλλαγές με τους πελάτες (συμφωνίες – επίδειξη – επιλογή εμπορευμάτων). Ο χαρακτηρισμός ενός χώρου ως υποκατάστημα ή αποθήκης εξαρτάται από πραγματικά περιστατικά και όχι από το τυπικό στοιχείο του τόπου συμπλήρωσης των συνοδευτικών στοιχείων. Στο δελτίο αποστολής ή στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, είτε ιδιαίτερης σειράς, είτε όχι, πρέπει να αναγράφεται εκτός από τη διεύθυνση του καταστήματος στο οποίο ανήκει η αποθήκη και η ένδειξη «Φόρτωση από την αποθήκη τάδε» και το στοιχείο αυτό να συνοδεύει τα αγαθά κατά την έξοδό τους από την αποθήκη.

27. Έκδοση τιμολογίου από το κεντρικό, για αγαθά που συνοδεύτηκαν με ΔΑ του υποκαταστήματος

Έχει γίνει δεκτό και εξακολουθεί να ισχύει ότι «εφόσον, κατά την εξαγωγή αγαθών από το κεντρικό ή τα υποκαταστήματα, παραδίδεται στον αγοραστή δελτίο αποστολής, επιτρέπεται τα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης να εκδίδονται από το λογιστήριο της επιχείρησης». Καλό είναι στην περίπτωση αυτή, τα τιμολόγια να είναι από ιδιαίτερη σειρά. Σημειώνεται ότι τα προαναφερόμενα δεν ισχύουν όταν το υποκατάστημα εξάγει αυτοτελώς λογιστικό αποτέλεσμα.

28. Μη έκδοση δελτίου αποστολής από το κεντρικό προς την αποθήκη

Με την 158-9/80 αποφάσεις Στ.Ε έγινε δεκτό, ότι η μη έκδοση δελτίων αποστολής από το κεντρικό στην αποθήκη και αντίστροφα, εφόσον ήταν εκτεταμένη και αφορούνε μεγάλο αριθμό προμηθειών και πωλήσεων εμπορευμάτων, δεν επιτρέπει την παρακολούθηση της διακίνησης των αγαθών και καθιστά αδύνατη την ενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

28^α .Μη έκδοση δελτίου αποστολής μεταξύ καταστημάτων του χώρου αυτού

Με την εγκ. 1055412/4181 ΠΟΛ. 1105/12-6-1992 έγινε δεκτό ότι δεν απαιτείται δελτίο αποστολής κατά τη διακίνηση αγαθών μεταξύ καταστημάτων που βρίσκονται στον ίδιο κτιριακό χώρο (π.χ. στο ισόγειο κεντρικό, στον 3^ο όροφο υποκατάστημα) ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο (π.χ. κεντρικό Μυριβήλη 15, υποκατάστημα Μυριβήλη 17 χωρίς βέβαια να μεσολαβεί δρόμος). Όταν μεσολαβεί δρόμος απαιτείται έγκριση από τη Δ.Ο.Υ.

29. Αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή πελάτη

Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται δελτίο αποστολής σε ένα επιπλέον αντίτυπο από τον κάτοχο των αγαθών (πωλητή, εκτελωνιστή κ.λ.π.) όπως το παρακάτω υπόδειγμα. Το πρώτο αντίτυπο του δελτίου συνοδεύει τα αγαθά και παραδίδεται στον παραλήπτη. Το δεύτερο αντίτυπο φέρει την ένδειξη «για τον εντολέα πελάτη» και παραδίδεται σ' αυτόν. Ακόμα σ' αυτό πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη ότι «Δεν αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς».

Με τον τρόπο αυτό που έκρινε η Διοίκηση, με την 2384/17 ΠΟΛ 31/30-1-87 εγκύκλιο, κατ' αρχήν για την αποστολή αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του αγοραστή την οποία στη συνέχεια επεξέτεινε σε κάθε αποστολή σε τρίτο κατ' εντολή του πελάτη, δεν είναι υποχρεωμένοι οι επιτηδευματίες «να κάνουν βόλτα τα αγαθά» ή να εκδίδουν ψεύτικα στοιχεία διακίνησης. Τα τιμολόγια εκδίδονται κανονικά μόνο που αναγράφεται σ' αυτά ο αριθμός ή αριθμοί των αντίστοιχων δελτίων αποστολής που πράγματι συνόδευσαν τα αγαθά.

Παράδειγμα :

Ο Γ. Αναστασίου έμπορας μηχανημάτων με έδρα την Λάρισα παραγγέλλει στο εργοστάσιο του Β. Βορίδη στην Αθήνα, 2 μηχανήματα τα οποία ζητάει να παραδοθούν κατ' εντολή του στον πελάτη του Ε. Ευθυμίου στη Λαμία. Ερωτάται πως και ποια φορολογικά στοιχεία θα εκδοθούν;

1. Δελτίο αποστολής του Β. Βορίδη με παραλήπτη του Ε. Ευθυμίου στη Λαμία. Στο δελτίο αυτό θα αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εντολέα πελάτη. Τα αγαθά θα συνοδευτούν από το πρωτότυπο δελτίο αποστολής.

2. Αντίτυπο του ίδιου δελτίου αποστολής θα σταλεί στον Γ. Αναστασίου α) για να λάβει γνώση ότι έγινε η παράδοση των αγαθών, β)

για να προχωρήσει στην τιμολόγησή τους και γ) για να αποδεικνύει πως έγινε η διακίνηση των αγαθών.

3. Τιμολόγιο πώλησης του Β. Βορίδη προς τον Γ. Αναστασίου για τα 2 μηχανήματα, στο οποίο θα αναγράφεται ο αριθμός του δελτίου αποστολής με το οποίο παρέδωσε τα αγαθά κατ' εντολή του

4. Τιμολόγιο πώλησης του Γ. Αναστάσιου προς τον Ε. Ευθυμίου για τα δύο μηχανήματα, στο οποίο επίσης θα αναγράφεται ο αριθμός δελτίου αποστολής του προμηθεύτηκε το οποίο παρεδόθησαν τα αγαθά.

2.3 ΑΓΡΟΤΕΣ - ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ-ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

1. ΑΓΡΟΤΕΣ - ΕΚΔΟΣΗ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ

α) υπόχρεοι έκδοσης. Υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής έχουν όλοι οι παραγωγοί αγροτικών προϊόντων, ανεξάρτητα αν είναι η κύρια δραστηριότητά τους ή μη. Δηλαδή έχουν υποχρέωση έκδοσης και οι μισθωτοί, συνταξιούχοι κ.λ.π. για την αγροτική τους δραστηριότητα.

β) Περιπτώσεις που εκδίδεται. Οι αγρότες εκδίδουν δελτίο αποστολής όταν οι ίδιοι αναλαμβάνουν την ευθύνη της μεταφοράς και στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους. Επίσης έχουν υποχρέωση έκδοσης όταν διακινούν προϊόντα τους, για επεξεργασία ή συσκευασία ή για λιανική πώληση (λαϊκές αγορές παζάρια κ.λ.π.). Δηλαδή, **δεν υποχρεώνονται σε έκδοση δελτίου αποστολής**, όταν μεταφέρουν αγαθά για αποθήκευση, συγκέντρωση σε προκαθορισμένα σημεία στο δρόμο ή τοποθεσίες ή σε άλλες περιπτώσεις εκτός των παραπάνω ρητά οριζομένων, επίσης όταν παραδίδουν τα αγαθά στις εγκαταστάσεις τους και την ευθύνη της μεταφοράς έχει ο έμπορος, οπότε εκδίδει αυτός δικό του δελτίο αποστολής.

γ) Προσδιορισμός ποσότητας. Όπου δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της ποσότητας σε κιλά βάρους, μπορεί να αναγράφεται η ποσότητα (βάρος) κατά προσέγγιση και όπου υπάρχει συσκευασία να αναγράφεται και το πλήθος αυτών. Μετά τη ζύγιση να αναγράφεται στο δελτίο αποστολής το ακριβές βάρος και να επισυνάπτεται το ζυγολόγιο, εφόσον υπάρχει.

δ) Πώληση σε διάφορους. Στις περιπτώσεις που ο παραγωγός διακινεί αγροτικά προϊόντα με σκοπό την πώληση σε επιτηδευματίες χωρίς να γνωρίζει από την αρχή τους αγοραστές ή την ποσότητα που θα παραδώσει σε καθένα, θα εκδίδεται ένα δελτίο αποστολής για την συνολική ποσότητα με τη ένδειξη «για πώληση σε διάφορους».

ε) Διαδικασία θεώρησης - αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για την θεώρηση των δελτίων αποστολής των παραγωγών δεν απαιτείται η έκδοση άδειας έναρξης του επιτηδεύματος και η χορήγηση Α.Φ.Μ.

Η θεώρηση των δελτίων αποστολής θα γίνεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. , που είναι αρμόδια για την φορολογία του εισοδήματος.

στ) Ενημέρωση ημερολογίου μεταφοράς. Για τους αγρότες που διακινούν αγροτικά προϊόντα με δικά τους αγροτικά αυτοκίνητα, παραμένει η υποχρέωση της ενημέρωσης του ημερολογίου μεταφοράς, έστω κι αν έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής. Στην περίπτωση αυτή αναγράφονται η ώρα εκκίνησης, ο αριθμός και η ημερομηνία του δελτίου αποστολής.

2. ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΤΟΠΟΥΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΣΤΟ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΜΕ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑΣΤΩΝ.

Όταν τα αγροτικά προϊόντα διακινούνται με φορτηγά αυτοκίνητα των αγοραστών ή με Δημοσίας χρήσης, αλλά με ευθύνη των αγοραστών, πρέπει να συνοδεύονται σε κάθε περίπτωση με δελτία αποστολής,

ανεξάρτητα αν ταυτοχρόνως έχει εκδοθεί και τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων ή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής.

3. ΣΕ ΠΟΙΕΣ ΠΕΡΙΗΤΩΣΕΙΣ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται όταν μεταφέρονται αγαθά και διανέμονται σε άγνωστους παραλήπτες ή και σε γνωστούς που καθορίζουν τις ποσότητες που θα αγοράσουν κατά την παραλαβή τους.

4. ΤΙ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΣΤΟ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ.

Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ;αναγράφεται ότι και στο απλό δελτίο με τις εξής διαφοροποιήσεις:

- Επειδή δεν υπάρχει συγκεκριμένος παραλήπτης αναγράφεται στη θέση του παραλήπτη η λέξη "Διάφοροι"
- Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο αυτού και 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.

2.4 ΔΕΛΤΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ

α) Εκδίδεται μόνο από τις επιχειρήσεις ή από τους κλάδους επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο αποθήκης και παράγουν αγαθά.

β) Αντικαθιστά το βιβλίο ε εξαγωγής α' υλών, βοηθητικών υλών κ.λ.π. και το δελτίο εισαγωγής έτοιμων προϊόντων, που προέβλεπαν οι προηγούμενες διατάξεις του ΚΦΣ και καθιερώνεται υποχρέωση έκδοσης του και για τις επαναφορές πρώτων υλών κ.λ.π. στην αποθήκη από την παραγωγική διαδικασία.

γ) 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.

δ) Πρακτικά, το δελτίο εσωτερικής διακίνησης εξυπηρετεί να τηρείται σε σειρές ανάλογα με τις αντίστοιχες περιπτώσεις έκδοσής του. Δηλαδή : Σειρά Α. Για την εξαγωγή Α΄ και λοιπών υλών. Σειρά Β. Για την εξαγωγή έτοιμων προϊόντων. Σειρά Γ. Για την επαναφορά πρώτων και λοιπών υλών.

ε) Για την εξαγωγή από την αποθήκη πρώτων υλών κ.λ.π. όταν είναι δύσκολη η έκδοση για κάθε εξαγωγή, μπορεί να εκδίδεται για κάθε εξαγωγή, μπορεί να εκδίδεται ημερήσιο δελτίο για όλες τις εξαγωγές που έγιναν την ίδια μέρα, αντίθετα για την επαναφορά πρώτων υλών κ.λ.π. στην αποθήκη αυτό εκδίδεται σε κάθε μια επαναφορά.

στ) Το πότε υπάρχει δυσκολία άμεσης έκδοσης είναι θέμα πραγματικό και εξετάζεται σε κάθε περίπτωση, τονίζεται όμως ότι η δυσκολία μπορεί να αναφέρεται σε υποκειμενικούς λόγους του επιτηδευματία και δεν απαιτείται απ' αυτόν στοιχειοθέτηση αντικειμενικής ή εξαιρετικής δυσκολίας.

2. Αν μια επιχείρηση αντιμετωπίζει προβλήματα σχετικά με τον τρόπο και χρόνο έκδοσης του δελτίου εσωτερικής διακίνησης (και για το ημερήσιο δελτίο εξαγωγής Α΄ υλών κ.λ.π.), έχει το δικαίωμα να ζητήσει από την ΕΠΒ μαζί με την κατά διαφορά τρόπο τήρησης του βιβλίου αποθήκης, ρύθμιση και για το θέμα αυτό, γιατί ουσιαστικά το δελτίο εσωτερικής διακίνησης προορίζεται για την εξυπηρέτηση των διατάξεων τήρησης του βιβλίου αποθήκης της παραγωγικής επιχείρησης.

η) Όταν εξάγονται πρώτες ύλες κ.λ.π. από την αποθήκη και στέλνονται σε εγκαταστάσεις τρίτου προς επεξεργασία (ΦΑΣΟΝ) εκδίδεται

δελτίο αποστολής και δεν απαιτείται και έκδοση στοιχείου εσωτερικής διακίνησης.

θ) Στο δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφονται το είδος και η ποσότητα των αγαθών που διακινούνται, ο χώρος προέλευσης και προορισμού των αγαθών.

2.4.1. ΧΡΗΣΗ ΚΩΔΙΚΩΝ ΑΡΙΘΜΩΝ ΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ

Χρήση μόνο κωδικών αριθμών στα στοιχεία εσωτερικής διακίνησης, για την περιγραφή του είδους, επιτρέπεται, με την προϋπόθεση τήρησης θεωρημένου μητρώου κωδικής αρίθμησης ή οι κωδικοί αριθμοί να είναι καταχωρημένοι σε άλλο θεωρημένο βιβλίο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΑΡΘΡΟ 12

3.1. ΑΡΘΡΟ 12 – ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΙΣ

3.1.1. ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την τήρηση 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 επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχής υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε μέρα 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 παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε. “Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης της τελευταίας ημέρας εκείνου του μήνα 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 τιμο-

λόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα, που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις'.

3. 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.

4. 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 της παραγράφου 3 και 4 του άρθρου 2.

5. 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.

6. Όταν ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού αγοράζουν αγαθά από 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, στην οποία αναγράφονται το είδος και η ποσότητα του προϊόντος. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από τον αγοραστή τιμολόγιο, κατά πωλητή, το αργότερο σ' ένα μήνα από την αποστολή ή παραλαβή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο του αγοραστή, στο οποίο κατα-

χωρούνται αθροιστικά, κατά είδος, το περιεχόμενο των αποδείξεων ποσοτικής παραλαβής ή των δελτίων αποστολής, κατά περίπτωση 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.

6. Τα αγαθά που παραλαμβάνονται από τρίτο προς πώληση ή προς επεξεργασία για λογαριασμό του, καταχωρούνται, κατ' είδος και ποσότητα σε διπλότυπη κατάσταση κατά εντολέα. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται ή παραδίδονται μετά την επεξεργασία, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του τρίτου, ο Φ.Π.Α. και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση.

7. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης για λογαριασμό τρίτου.

Επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή στο τιμολόγιο αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολέα, διαφορετικά η αγορά θεωρείται κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι έγινε για λογαριασμό του αντιπρόσωπου.

8. 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 την διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

9. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοείται 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, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

10. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή απ' 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 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.

11. Στο τιμολόγιο που εκδίδει 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 του αριθμού 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 απ' αυτόν.

12. Για τις επιστροφές ή τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο απ' 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 καθώς και ο Φ.Π.Α.

Συνεπώς, εφόσον εκδίδεται εκκαθάριση δεν απαιτείται η έκδοση για την αμοιβή (αυτή πρέπει να απεικονίζεται στην εκκαθάριση).

α) Πώληση για λογαριασμό τρίτου : Στην περίπτωση αυτή ο εντολέας (αντιπροσωπευόμενος) στέλνει τα προς πώληση αγαθά με ΔΑ , στο οποίο αναγράφεται ως σκοπός της αποστολής, η φράση "πώληση για λογαριασμό μου"

Ο τρίτος (αντιπρόσωπος) καταχωρεί τα παραλαμβανόμενα αγαθά κατ' είδος και ποσότητα σε αθεώρητη κατ' εντολέα κατάσταση. Στην ίδια κατάσταση καταχωρούνται κατ' είδος , ποσότητα και αξία τα αγαθά που πωλούνται.

Ο αντιπρόσωπος όταν πωλεί χονδρικός ή λιανικός εκδίδει δικά του φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια, ΑΛΠ).

Από τον αντιπρόσωπο εκδίδεται αθεώρητη εκκαθάριση μέχρι το τέλος του μήνα και το αργότερο μέχρι την δεκάτη (10^η) ημέρα του επόμενου μήνα για τις πωλήσεις του μήνα. Είναι δυνατή η έκδοση της εκκαθάρισης και για μικρότερα του μήνα χρονικά διαστήματα.

Αν σε κάποιο μήνα δεν έχουν γίνει πωλήσεις, δεν απαιτείται η έκδοση εκκαθάρισης.

Η εκκαθάριση αποτελεί : α) για τον αντιπροσωπευόμενο τρίτο, παραστατικό εσόδου (πωλήσεις) και παραστατικό εξόδου (χορηγούμενη προμήθεια), β) για τον αντιπρόσωπο παραστατικό εσόδου (λαμβανόμενη προμήθεια).

β) Εκκαθάριση σε επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων. Στην περίπτωση αυτή ο ιδιοκτήτης - κάτοχος των αγαθών αποστέλλει στον επεξεργαστή τα αγαθά με Δελτίο Αποστολής (ΔΑ). Ο επεξεργαστής καταχωρεί σε αθεώρητη κατάσταση, κατ' εντολέα, τα παραλαμβανόμενα αγαθά στον εντολέα του και μέχρι τη δεκάτη (10^η) ημέρα του επόμενου μήνα εκδίδει εκκαθάριση για τα επεξεργασθέντα και αποσταλέντα αγαθά του προηγούμενου μήνα.

γ) Εκκαθάριση σε αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, για λογαριασμό τρίτων. Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών μπορούν να γίνουν για λογαριασμό τρίτων και ισχύουν οι διατάξεις της εκκαθάρισης της παραγράφου 7 και με τη διευκρίνιση ότι στις περιπτώσεις αγοράς αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών από πρόσωπο που δεν έχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται από τον αντιπρόσωπο και αναγράφεται σ' αυτό το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του εντολές, διαφορετικά θεωρείται κατά τεκμήριο και μάλιστα αμάχητο ότι η αγορά έγινε για λογαριασμό του αντιπροσώπου.

Ακολουθεί η παράθεση του υποδείγματος της εκκαθάρισης

		ΕΛΛΑΣ	No
Τύπος		Ημέρα	
Εκκαθάριση Αποδοχών & Απόδειξη Πληρωμής			
ΕΥΡΩ			
υπογεγραμμέν			
Διεύθυνση			
Ειδικότητα		Α.Φ.Μ. ή Α.Δ.Τ.:	
για εξόφληση αποδοχών από			
όπως παρακάτω:			
ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ		ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	
1. Ι.ΚΑ.		1. Βασικές Ακαθάριστες Αποδοχές	
2. Χαρτόσημο			
3. Φ.Μ.Υ.			
ΣΥΝΟΛΟ ΚΡΑΤΗΣΕΩΝ			
Δηλώνω ότι η παρούσα αποτελεί πλήρη εξόφληση των αποδοχών μου και καμία άλλη απαίτηση έχω από την παραπάνω επιχείρηση για οποιαδήποτε αιτία μέχρι σήμερα.		(+) ΑΠΟΔΟΧΕΣ (-) ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ (=) ΠΡΟΚΑΤΑΒΩΛΕΣ	
ΕΙΣΠΡΑΞΗ		ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΛΗΡΩΤΕΟ	€
ΠΛΗΡΩΣΗ			

3.2. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12

1. Το τιμολόγιο εκδίδεται σε τριάντα μέρες από την έκδοση του δελτίου αποστολής, χωρίς να απαιτείται πλέον η προϋπόθεση της εταιρικής δυσχέρειας.

2. Το τιμολόγιο στις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις προς τον ίδιο αγοραστή εκδίδεται με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα και το αργότερο μέχρι τη δεκάτη ημέρα του επόμενου μήνα.

3. Καθιερώνεται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για είσπραξη επιδότησης, οικονομικής ενίσχυσης, αποζημίωσης, επιστροφής εμμέσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων (πριμι εξαγωγών), εισφοράς και άλλου ανόργανου εσόδου.

4. Όταν αρνείται ο υπόχρεος την έκδοση τιμολογίου, ο αγοραστής εκδίδει τιμολόγιο αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών και στέλνει το πρωτότυπο στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, εντός του επόμενου από την έκδοση μήνα.

5. Για αγορά αγαθών από ιδιώτες εκδίδεται τιμολόγιο αγοράς.

6. Όταν αγοράζονται αγαθά από αγρότες και εφόσον δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται από τον αγοραστή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής.

7. Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται επιπλέον και η Δ.Ο.Υ. της έδρας τόσο του εκδότη όσο και του πελάτη.

8. Στο τιμολόγιο αναγράφεται επιπλέον και η μονάδα μέτρησης των αγαθών.

9. Το πιστωτικό σημείωμα μετονομάστηκε από 1/7/91 σε πιστωτικό τιμολόγιο.

10. Καθορίζεται για πρώτη φορά ο χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου στις επιστροφές αγαθών (30 μέρες από την ημέρα που παραλαμβάνονται).

11. Ρυθμίζεται η αναγραφή του είδους στις **πολλαπλές συναφείς υπηρεσίες** και δίνεται η δυνατότητα συνοπτικής περιγραφής εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

12. **Απαγορεύεται ρητά η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο με ΦΠΑ**, στις περιπτώσεις που αυτό δεν ορίζεται από ειδικές διατάξεις του ΦΠΑ.

13. Στο **πιστωτικό τιμολόγιο** καθιερώνεται η υποχρέωση αναγραφής των αριθμών των τιμολογίων που πωλήθηκαν τα αγαθά.

Σημειώνεται ότι το **πιστωτικό τιμολόγιο** εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, δηλαδή επιτρέπεται ρητά η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου **και μετά από τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών**, τις οποίες εκδίδουν οι επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία και εκδίδουν Α.Π.Υ. και προς άλλους επιτηδευματίες αντί τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

14. Ορίζεται ρητά ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

15. Παρέχεται η δυνατότητα να μην εκδίδονται τιμολόγια, αλλά αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών για πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών.

16. Οι εκκαθαρίσεις εκδίδονται πλέον για όλες τις περιπτώσεις στο τέλος του μήνα.

17. Σε πωλήσεις αγαθών το **τιμολόγιο εκδίδεται** κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής των αγαθών, κατά περίπτωση. Όταν όμως έχει προηγηθεί η έκδοση Δ.Α., το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια τη διαχειριστική περίοδο των συμβαλλόμενων.

Παράδειγμα :

Έστω ότι ο 'Α' εξέδωσε, λόγω πώλησης, Δ.Α. προς το 'Β' στις 20.11.2001. Το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι 20.12.2001. Εάν ο 'Α' εξέδωσε λόγω πώλησης ΔΑ προς το 'Β' στις 10.12.2001, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι 31.12.2001.

Ένα ερώτημα που τίθεται εδώ, είναι το εξής : Τι γίνεται όταν τα αγαθά παραδίδονται στις εγκαταστάσεις του πωλητή, χωρίς να απομακρύνονται από αυτές ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η παράγραφος § 12.2.2, στην οποία διευκρινίζονται τα εξής : Στην περίπτωση που γίνεται παράδοση των αγαθών (τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του αγοραστή), χωρίς αυτά να απομακρύνονται από τις εγκαταστάσεις του πωλητή, στις οποίες παραμένουν για φύλαξη κ.λ.π., πρέπει να εκδίδεται κατά το χρόνο της παράδοσης Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής (όχι απλό τιμολόγιο), στο οποίο, εκτός των άλλων, πρέπει να γίνεται σαφής μνεία ότι τα συγκεκριμένα αγαθά παραδόθηκαν στις εγκαταστάσεις του πωλητή, όπου και παραμένουν για συγκεκριμένο λόγο. Τα αγαθά, (π.χ. εμπορεύματα) θεωρούνται για τον πωλητή “εμπορεύματα τρίτων” για δε τον αγοραστή “εμπορεύματα σε τρίτους” και παρακολουθούνται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν οι συμβαλλόμενοι.

Αυτονόητο είναι ότι στις προαναφερόμενες περιπτώσεις, κατά την αποστολή των αγαθών από τις εγκαταστάσεις του πωλητή στον αγοραστή θα εκδοθεί ΔΑ, στο οποίο, εκτός των άλλων, θα αναγράφεται και ο αριθμός του αρχικού παραστατικού, που εκδόθηκε κατά την παράδοση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΑΡΘΡΟ 13

4.1. ΑΡΘΡΟ 13 – ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ – ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των (30 €) αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του αγοραστή, όταν αφορούν πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκπιπτόμενη στη φορολογία εισοδήματος. Στις αποδείξεις αυτές όταν εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής (φ.τ.μ.) το ονοματεπώνυμο αναγράφεται στο πίσω μέρος αυτών, θέτοντας ο πωλητής επιτηδευματίας και τη σφραγίδα του. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά.

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή ΦΠΑ και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

Ο επιτηδευματίας της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Ν.Δ 3323/1995, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονομα-

τεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου. Επί παροχή υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη "δωρεάν".

Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσης ρυζιού, εκδίδει, σε κάθε περίπτωση, απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Όταν ο επιτηδευματίας είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκης κατά την εισαγωγή και εξαγωγή αναγράφει στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή στην απόδειξη επιστροφής, κατά περίπτωση, και το είδος και την ποσότητα του αγαθού που πουλήθηκε ή επιστράφηκε ή άλλαχτηκε.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση στην απόδειξη και το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη και την ένδειξη "ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ".

3. Η απόδειξη εκδίδεται επί πώλησης αγαθών κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών και επί παροχής υπηρεσιών στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής

πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Επί εκτέλεσης οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις συναλλαγές των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 16 του άρθρου 12 του κώδικα αυτού, εφόσον από τις επιχειρήσεις πώλησης των ειδών ή παροχής υπηρεσιών αυτών ή από τα πρόσωπα είσπραξης ανταποδοτικών τελών, εκδίδονται άλλα έγγραφα, που περιλαμβάνουν τα στοιχεία της απόδειξης λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών και αντίτυπο αυτών των εγγράφων παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και στην είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο, εφόσον η αμοιβή του αναγράφεται στο συμβόλαιο για το οποίο εισπράττεται.

Κατ' εξαίρεση, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος και παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ή άλλα παραστατικά αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του πελάτη – καταναλωτή, η διεύθυνσή του και ο Α.Φ.Μ. του ή ο αριθμός της αστυνομικής του ταυτότητα, αν στερείται Α.Φ.Μ.

Τις υποχρεώσεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμή μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των τεσσάρων εκατομμυρίων δραχμών (4.000.000) δραχμών αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομέ-

νου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας.

Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη του εκάστοτε οπισθόγραφου καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν.

Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

5. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μετρητοίς, καθώς και επί πιστώσει από επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, η ταινία αυτή θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων αυτών αν αποτυπώνονται σ' αυτήν όλες οι ενδείξεις που ορίζονται από τον κώδικα αυτό για τις αποδείξεις αυτές, εκτός από την αναγραφή και ολογράφως του ποσού, της αμοιβής.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

Ημ/νία: Νο

Απόδειξη Λιανικής Πώλησης

Επωνυμία

Επάγγελμα

Διεύθυνση

Α.Φ.Μ.

Α.Ο.Υ.

ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΒΙΔΩΝ	Τ. ΜΟΝ. ΔΡΑΣ.	Τ. ΜΟΝ. ΘΕΤΟ	ΑΞΙΑ

ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑ

ΜΕ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟ

ΟΛΙΚΟ ΣΕ

ΟΛΙΚΟ ΣΕ

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

		Ημερ/νία	№
		Διπλότυπη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών	
		ΕΥΡΩ €	
Επωνυμία		Επάγγελμα	
Διεύθυνση		Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.	
Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΑΞΙΑ	
ΕΛΑΒΕ	ΑΞΙΑ ΟΛΟΓΡΑΦΩΣ	ΣΥΝΟΛΟ	
		Φ.Π.Α. %	
		ΟΛΙΚΟ €	

4.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13

Με το άρθρο 13 ορίζονται τα εξής θέματα.

- Παράγραφος 1 : Υπόχρεοι έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ
- Παράγραφος 2 : Περιεχόμενο ΑΛΠ και ΑΠΥ
- Παράγραφος 3 : Χρόνος έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ
- Παράγραφος 4 : Εξαίρεση έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ
- Παράγραφος 5 : Έκδοση ΑΛΠ και ΑΠΥ από φορολογική ταμειακή μηχανή.

Έτσι, αναλύοντας περαιτέρω το άρθρο αυτό έχουμε :

1. Υπόχρεοι έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ (παράγραφος 1)

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ποιοι επιτηδευματίες έχουν υποχρέωση να εκδίδουν ΑΛΠ και ΑΠΥ.

Ειδικότερα με την παράγραφο αυτή ορίζονται τα εξής θέματα :

- Ποιοι επιτηδευματίες έχουν υποχρέωση έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ ή ποια είναι η προϋπόθεση έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ.

Προϋπόθεση έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ και μάλιστα βασική, αποτελεί η τήρηση εκ μέρους των επιτηδευματιών, βιβλίων Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κώδικα.

Εξαίρεση από τον κανόνα αυτό αποτελούν οι εξής περιπτώσεις :

α) Πώληση αγαθών με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής (ΣΔΑ). Σύμφωνα με το άρθρο 11 παράγραφος 3, όταν πωλούνται αγαθά με ΣΔΑ, εκδίδεται ΑΛΠ, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή μη.

β) Πώληση πετρελαίου θέρμανσης από πρατηριούχους υγρών καυσίμων. Προβλέπεται η έκδοση ΑΛΠ για το πετρέλαιο θέρμανσης από τους πρατηριούχους υγρών καυσίμων, ανεξάρτητα κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων.

γ) Πώληση αγαθών σε ταξιδιώτες – αλλοδαπούς εκτός της Ευρωπαϊκής ένωσης. Προβλέπεται η έκδοση τριπλότυπης θεωρημένης ΑΛΠ σε ταξιδιώτες – αλλοδαπούς εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν ζητούν επιστροφή Φ.Π.Α.. οπότε οι επιτηδευματίες εκδίδουν ΑΛΠ ανεξάρτητα κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων, ακόμα κι αν τηρούν βιβλία Α΄ κατηγορίας.

• Πότε οι επιτηδευματίες έχουν υποχρέωση έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ

Οι επιτηδευματίες έχουν υποχρέωση έκδοσης ΑΛΠ όταν :

α) Πωλούν αγαθά στο κοινό, για τον ίδιο ή για λογαριασμό τρίτων.

β) Πωλούν προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές.

γ) Γίνονται αλλαγές αγαθών. Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι όταν γίνονται αλλαγές αγαθών, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13, στην ΑΛΠ αναγράφεται χωριστά η αξία των αγαθών που παραδίδονται στον πελάτη, η αξία του αγαθού που επιστράφηκε και η τυχόν διαφορά.

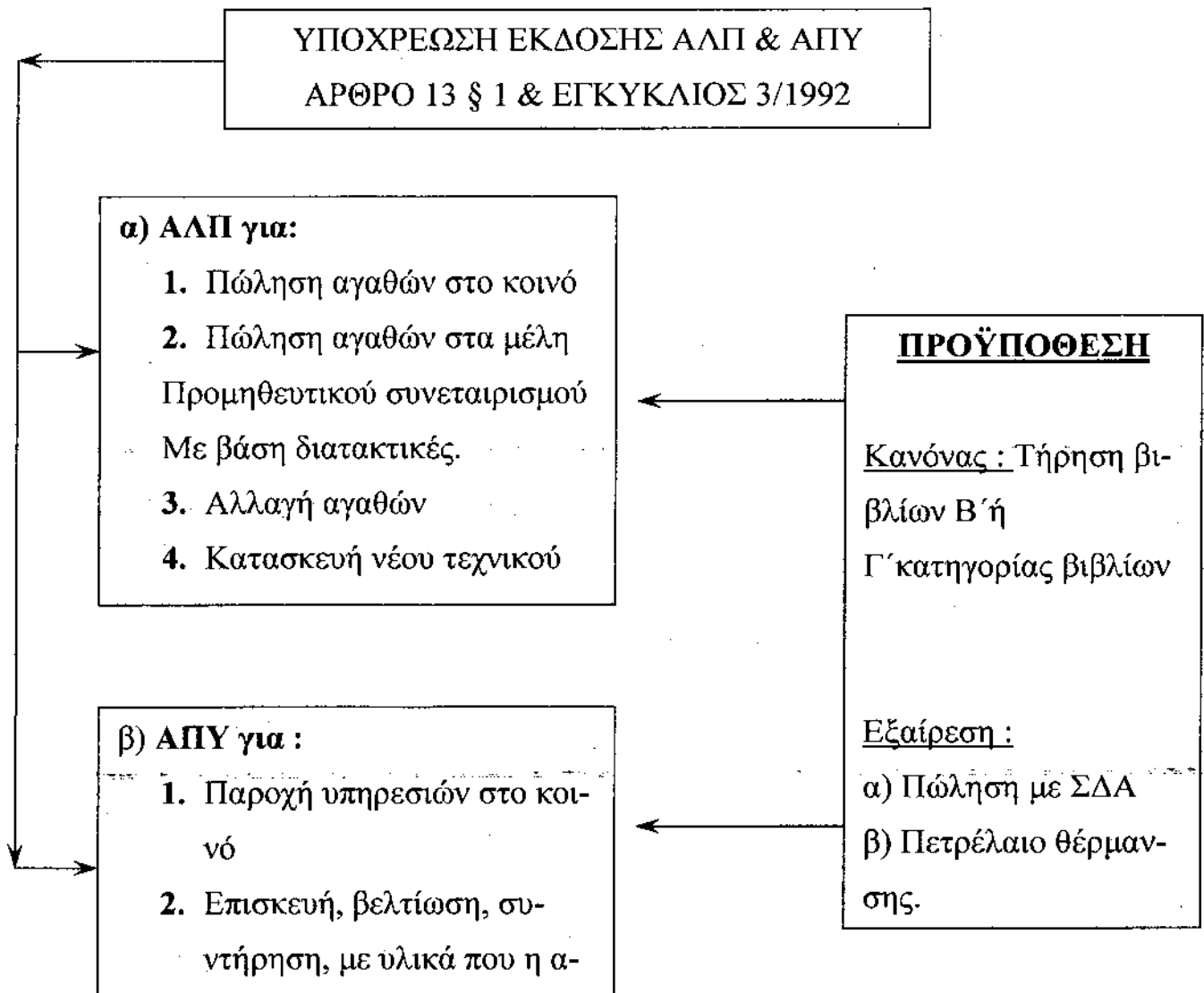
δ) Εκτελείται νέο τεχνικό έργο ή εγκατάσταση με υλικά του εργολάβου ιδιώτη.

- Υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ οι επιτηδευματίες έχουν όταν :

α) Παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και

β) Εκτελείται σε ιδιώτη τεχνικό έργο ή άλλη εγκατάσταση με υλικά του πελάτη ή και με υλικά του εργολάβου, όταν η αξία τους είναι μικρότερη του 1/3 της συνολικής αμοιβής και πρόκειται για επισκευή, βελτίωση συντήρηση κ.λ.π.

Στη συνέχεια παρατίθεται σχηματικά η υποχρέωση έκδοσης ΑΛΠ και ΑΠΥ που έχει ως εξής :



3 Περιεχόμενο ΑΛΠ και ΑΠΥ (παράγραφος 2)

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 ορίζονται ποια στοιχεία – δεδομένα αναγράφονται στις ΑΛΠ και ΑΠΥ.

Έτσι τα περιεχόμενα - δεδομένα των ΑΛΠ και ΑΠΥ έχουν ως ακολούθως :

α) Στις ΑΛΠ εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, τον τόπο και την ημερομηνία έκδοσης, αναγράφονται τα εξής :

αα) Η αξία, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

αβ) Το είδος και η ποσότητα των αγαθών, όταν τηρείται βιβλίο αποθήκης κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

αγ) Το είδος , η ποσότητα και η ακριβής ώρα παράδοσης όταν πωλούνται αγαθά με ΣΔΑ.

αδ) Το ονοματεπώνυμο του πελάτη - αγοραστή και η διεύθυνσή του, όταν πωλούνται αγαθά με πίστωση για τους τηρούντες βιβλία Γ'κατηγορίας, οπότε στην περίπτωση αυτή αναγράφεται η λέξη "ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ".

αε) Το ονοματεπώνυμο του πελάτη - αγοραστή και η διεύθυνσή του, όταν γίνεται αλλαγή αγαθών ή επιστροφή (δηλαδή και στην απόδειξη επιστροφής) εφόσον το προς επιστροφή ποσό είναι πάνω από 15 ευρώ από 1.1.2002.

αστ) Το ονοματεπώνυμο του πελάτη – αγοραστή για πωλήσεις αγαθών πάνω από 30 ευρώ από 1.1.2002 που εκπίπτονται στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της § 13.

β) Στις ΑΠΥ, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, τον τόπο και την ημερομηνία έκδοσης αναγράφονται τα εξής :

βα) Η αξία, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

ββ) Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, για παροχή υπηρεσίας με πίστωση, για τους τηρούντες βιβλία Γ'κατηγορίας, οπότε στην περίπτωση αυτή αναγράφεται η λέξη "ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ".

βγ) Το ονοματεπώνυμο του πελάτη για παροχή υπηρεσίας πάνω από 30 ευρώ από 1.1.2002. Ότι σημειώθηκε παραπάνω στην υποπερίπτωση αστ' ισχύει στην παρούσα υποπερίπτωση.

βδ) Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής καθώς και ολογράφως όταν η ΑΠΥ εκδίδεται χειρόγραφα για τους επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα και για τους επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10, παράγραφο 5του Κώδικα. Ακόμη οι επιτηδευματίες αυτοί (με ελεύθερο επάγγελμα και τηρούντες πρόσθετα βιβλία) όταν ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας (δηλαδή για επαγγελματική εξυπηρέτηση) εκδίδουν ΑΠΥ αντί τιμολογίων, στο οποίο αναγράφουν ακόμη το επάγγελμα και το Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου. Επίσης, με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον εκμεταλλευτή, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη στην ΑΠΥ αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου.

Τέλος, , οι επιτηδευματίες αυτοί, όταν παρέχουν τις υπηρεσίες τους χωρίς αμοιβή, στην ΑΠΥ αναγράφουν τη λέξη “ΔΩΡΕΑΝ”.

βε) Το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, για τους τηρούντες πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10, παράγραφος 5.

βστ) Το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, για τους εκμεταλλευτές γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργαστηρίου αποφλοίωσης ρυζιού και όταν η αμοιβή καταβάλλεται σε είδος, στην ΑΠΥ αναγράφεται το είδος η ποσότητα και η αξία στην τρέχουσα τιμή.

βζ) Το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13.

βη) Το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο ΑΦΜ του πελάτη καταναλωτή, για τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού, ηλεκτρικού ρεύματος, παροχής τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών και ασφαλιστικών επιχειρήσε-

ων στα εκδιδόμενα στοιχεία ή άλλα παραστατικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 13.

βθ) Ο ΑΦΜ του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών ανεξαρτήτως ποσού, σύμφωνα με το έκτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 13. Επίσης, ο ΑΦΜ του εκδότη της επιταγής αναγράφεται υποχρεωτικά, ανεξαρτήτως ποσού, για εξόφληση οφειλής στο Δημόσιο.

βι) Το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του αγοραστή, η ποσότητα και το είδος του βιομηχανικού ή επενδυτικού χρυσού.

3. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΚΑΙ ΑΠΥ (παράγραφος 3)

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης των ΑΛΠ και ΑΠΥ, έτσι :

- Οι ΑΛΠ εκδίδονται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών.

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι στις ΑΛΠ δεν υπάρχει η δυνατότητα να εκδοθούν σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή την έναρξη αποστολής των αγαθών, όπως συμβαίνει με τα τιμολόγια, στις χονδρικές πωλήσεις. Επομένως, στις περιπτώσεις που εκδίδεται ΔΑ (αποστολή αγαθών στο σπίτι του καταναλωτή) η ΑΛΠ δεν μπορεί να έχει ημερομηνία έκδοσης μεταγενέστερη του ΔΑ. Το αντίστροφο μπορεί να συμβαίνει, δηλαδή η ΑΛΠ μπορεί να έχει προγενέστερη ημερομηνία έκδοσης από το ΔΑ και αυτό συμβαίνει στην περίπτωση αποστολής λιανικών πωληθέντων αγαθών σε τρίτο κατ' εντολή του αγοραστή, οπότε στο ΔΑ αναγράφεται ο αριθμός της σχετικής ΑΛΠ.

- Οι ΑΠΥ εκδίδονται στους χρόνους που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου. Δηλαδή η ΑΠΥ εκδίδεται κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η παροχή. Όταν η παροχή υπηρεσίας είναι διαρκής, εκδίδεται ΑΠΥ κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος

της αμοιβής και όταν η παροχή επεκτείνεται πέραν της διαχειριστικής περιόδου, αυτή (η απόδειξη) εκδίδεται για το μέρος των υπηρεσιών που παρασχέθηκε στη χρήση.

- Οι ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εκδίδουν την ΑΠΥ σε κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Συναρτάται δηλαδή η ΑΠΥ με το χρόνο της είσπραξης. Ακόμη, σημειώνεται ότι στην ίδια παράγραφο της εγκυκλίου, διευκρινίζεται ότι ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση των δικαιούχων ελεύθερων επαγγελματιών στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, με απόδειξη, αναγγελία στον δικαιούχο της πίστωσης του λογαριασμού του.

- Τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων εκδίδονται το αργότερο κατά την έναρξη του θεάματος ή της μεταφοράς.

- Για τα τεχνικά έργα οι ΑΛΠ ή ΑΠΥ εκδίδονται κατά το χρόνο της παράδοσης του έργου ή της εγκατάστασης. Εάν το έργο συνεχίζεται και πέραν της διαχειριστικής περιόδου, η απόδειξη εκδίδεται για το τμήμα του έργου που έχει κατασκευαστεί μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

4. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΑΛΠ ΚΑΙ ΑΠΥ (παράγραφος 4)

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4, ορίζεται σε ποιες περιπτώσεις δεν εκδίδονται ΑΛΠ και ΑΠΥ. Έτσι και σχηματικά η μη έκδοση ΑΛΠ και ΑΠΥ έχει ως εξής :

ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΛΠ ΚΑΙ ΑΠΥ ΑΡΘΡΟ 13 § 4
ΠΡΩΤΟ ΕΔΑΦΙΟ

A) Στις πωλήσεις :

1. Ακινήτων
2. Βιομηχανοστασίων
3. πλοίων
4. Αυτοκινήτων
5. Αεροσκαφών
6. Μηχανημάτων
7. Μετοχών, ομολόγων, εντόκων γραμμ.

Προϋπόθεση

Σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης

B1) Στις πωλήσεις :

1. Ύδατος μη ιαματικού
2. Αερίοφωτος
3. Ηλεκτρικού ρεύματος
4. Θερμικής ενέργειας

B2) Στις παροχές υπηρεσιών :

1. Τηλεπικοινωνιακών
2. Ταχυδρομικών
3. Τραπεζικών
4. Χρηματιστηριακών
5. Χρηματοδοτικών
6. Είσπραξη ανταποδοτικών τελών

Προϋπόθεση

Έκδοση άλλου χρεωστικού εγγράφου που περιλαμβάνει τα στοιχεία του τιμολογίου (εκτός Δ.Ο.Υ.)

Γ) Είσπραξη αμοιβής από συμβολαιογράφο

Προϋπόθεση

Αναγραφή της αμοιβής στο συμβόλαιο

5. ΕΚΔΟΣΗ ΑΛΠ ΚΑΙ ΑΠΥ ΑΠΟ Φ.Τ.Μ. (παράγραφος 5)

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι οι ΑΛΠ και οι ΑΠΥ εκδίδονται από φ.τ.μ. για τις πωλήσεις μετρητοίς, από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, όπως και για τις πωλήσεις επί πιστώσει για τους τηρούντες βιβλία Β' κατηγορίας και πρέπει να αποτυπώνονται στις ΑΛΠ ή ΑΠΥ τα δεδομένα που απαιτούνται από τις διατάξεις του Κώδικα. Η ταινία της φ.τ.μ. θεωρείται ως στέλεχος των αποδείξεων.

4.3. Άρθρο 13^α

- Ειδικά στοιχεία

1. Οι εκμεταλλευτές τουριστικών λεωφορείων υποχρεούνται να εκδίδουν τριπλότυπο δελτίο κίνησης σε κινητά φύλλα, πριν την εκκίνηση του λεωφορείου για κάθε μεταφορά προσώπων για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

Στο δελτίο αυτό αναγράφονται η χρονολογία, η ώρα, ο τόπος εκκίνησης, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, ο τόπος προορισμού,

ο συνολικός αριθμός των ατόμων και κάθε μεταβολή που γίνεται κατά τη διάρκεια της διαδρομής, τα πλήρη στοιχεία του προσώπου για λογαριασμό του οποίου ενεργείται η μεταφορά, και, μόνο όταν πρόκειται για εκδρομή, η χρονική διάρκεια αυτής.

Το δελτίο αυτό φέρεται επί του αυτοκινήτου, μετά δε την ολοκλήρωση της μεταφοράς το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στο πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε η μεταφορά.

Κατ' εξαίρεση το δελτίο κίνησης δεν απαιτείται να εκδίδεται στις περιπτώσεις που παραδίδονται στους επιβάτες, κατά την εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου, θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών,

καθώς και στις περιπτώσεις μεταφοράς προσωπικού επιχειρήσεων ή μαθητών σχολείων, εφόσον επί του τουριστικού λεωφορείου φέρεται θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό μεταφοράς.

2. Στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες από τους εκμεταλλευτές τουριστικών ή ταξιδιωτικών γραφείων σε άτομα που έχουν προμηθευτεί δελτία συμμετοχής σε εκδρομή ή περιήγηση από τρίτους (τουρλίντερς, υπαλλήλους ξενοδοχείων κ.α.), για λογαριασμό τουριστικού ή ταξιδιωτικού γραφείου, μπορεί να μην εκδίδονται από τον εκμεταλλευτή του γραφείου αυτού οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ., με την προϋπόθεση ότι εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών για το σύνολο των δελτίων συμμετοχής της κάθε εκδρομής, τα οποία διαφυλάσσονται ως φορολογικά στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΑΡΘΡΟ 14

5.1. ΑΡΘΡΟ 14 – ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ

Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, προβλέπονται από το Ν. 1642/1986 (τώρα Ν. 2859/2000), εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας του Κ.Β.Σ., εφόσον κατά την έκδοση τους αναγράφεται η ένδειξη “απόδειξη αυτοπαράδοσης”.

Το άρθρο αυτό (άρθρο 14) αναφέρεται στις αποδείξεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών των διατάξεων του άρθρου 7, παρ. 1 και 2, εκτός της περίπτωσης γ' και του άρθρου 9 του Ν. 2859/2000.

Επομένως, είναι στοιχείο που ουσιαστικά δεν καλύπτει συναλλαγές, εκδίδεται μόνο για τις ανάγκες του ΦΠΑ. Με τις ίδιες διατάξεις του άρθρου 14 προβλέπεται ότι μπορεί να εκδίδεται και άλλο στοιχείο του ΚΒΣ (π.χ. τιμολόγιο, απόδειξη δαπάνης) με την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο της έκδοσης του στοιχείου αυτού αναγράφεται η ένδειξη “απόδειξη αυτοπαράδοσης”. Θέματα που προκύπτουν από το άρθρο 14, όπως η έννοια της αυτοπαράδοσης, η υποχρέωση έκδοσης του στοιχείου αυτοπαράδοσης, το περιεχόμενο του στοιχείου αυτού, η φορολογητέα αξία, ο χρόνος έκδοσης, οι πράξεις για τις οποίες εκδίδεται το στοιχείο αυτό και οι περιπτώσεις μη έκδοσης του στοιχείου αυτού, διευκρινίζονται στους παραγράφους που ακολουθούν.

5.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ **ΑΡΘΡΟΥ 14**

5.2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ

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

5.2.2. ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ.

Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού αυτού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω πράξεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

5.2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Στις αποδείξεις αυτοπαράδοσης αναγράφονται:

- α) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο Α.Φ.Μ. και η Δ.Ο.Υ. της έδρας του υπόχρεου σε έκδοση.
- β) Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο Α.Φ.Μ. του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών.
- γ) Ο σκοπός ή η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης των αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών.
- δ) Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης.
- ε) Η ποσότητα και η τιμή της μονάδας (για εμπορεύματα, προϊόντα), το είδος του αγαθού ή της υπηρεσίας και η αξία ή η αμοιβή.

5.2.4. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΣΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ :

Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ιδικό αυτό στοιχείο λαμβάνεται :

α) Για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά τον χρόνο παράδοσης.

β) Για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

Στο στοιχείο αυτοπαράδοσης αναγράφεται αόριστα ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, η ένδειξη "φόρος μη εκπιπτόμενος" καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

5.2.5. ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ :

Η απόδειξη αυτοπαράδοσης εκδίδεται για τις παραδόσεις αγαθών αμέσως με την παράδοση του αγαθού, ενώ στις περιπτώσεις ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 15 του άρθρου 12 του Κώδικα. Διαφυλάσσεται δε όπως όλα τα φορολογικά στοιχεία και για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα.

5.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ :

Παρατίθενται ενδεικτικά μερικές πράξεις για τις οποίες απαιτείται η έκδοση απόδειξη αυτοπαράδοσης.

1) Διάθεση αγαθών επιχείρησης για τις ανάγκες της, όταν για αυτά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, παρ. 4 του Ν.1642/1986 και ειδικότερα για :

α) Καπνοβιομηχανικά προϊόντα (τσιγάρα, πούρα κ.λ.π.)

β) τρόφιμα και ποτά π.χ. βιομηχανική επιχείρηση ποτών και τροφίμων την πρώτη του έτους προσφέρει στο προσωπικό της τρόφιμα και ποτά, για την απόκτηση των οποίων είχε εκπέσει το φόρο.

γ) Επιβατικά Ι.Χ. αυτοκίνητα μέχρι εννέα (9) θέσεων, διαθέτει ένα από αυτά για την εξυπηρέτηση του προσωπικού της.

δ) Επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας, η παράδοση των οποίων καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση.

1. Διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του αυτού υποκειμένου.

Π.χ. Ο.Ε. που εκμεταλλεύεται εκπαιδευτήριο και εστιατόριο, διαθέτει φαγητά από τον κλάδο του εστιατορίου που υπάγεται στο φόρο, στον κλάδο του εκπαιδευτικού που απαλλάσσεται απ' το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2. Ανάλυση ή χρησιμοποίηση αγαθών από υποκείμενο για την ικανοποίηση ιδιωτικών αναγκών ή του προσωπικού της επιχείρησης.

Π.χ. επιχείρηση στην οποία λειτουργεί καντίνα, διαθέτει τα αγαθά δωρεάν στο προσωπικό της.

4. Δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Δεν περιλαμβάνονται δώρα μέχρι 10 ευρώ και μέχρι 1% του τζίρου, οπότε εκδίδεται απόδειξη δαπάνης. Με δείγματα, δωρεάν εξομοιώνονται και τα διανεμόμενα βιβλία από συγγραφείς δωρεάν («τιμής ένθεν»).

Π.χ. έμπορος ή κατασκευαστής ηλεκτρικών ειδών παίρνει από την επιχείρησή του ένα ψυγείο για το σπίτι του (ικανοποίηση προσωπικών αναγκών).

5. Ανάλυση μερίδας από εταίρο ή μέτοχο σε περίπτωση λύσης εταιρείας ή αποχώρησης εταίρου.

Απαραίτητη προϋπόθεση για να θεωρηθεί η ανωτέρω πράξη ως παράδοση αγαθών, είναι το νομικό πρόσωπο της εταιρίας κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ει-

σφορών, καθώς επίσης η ανάληψη μερίδας να συνίσταται σε αγαθά και όχι σε χρήμα.

Τα παραπάνω ισχύουν και για λύση συνεταιρισμού και κοινοπραξίας.

6. Ανάληψη αγαθών ατομικής επιχείρησης από τον υποκείμενο κατά την παύση εργασιών.

Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις 5 και 6 δεν έχουν εφαρμογή αν, κατά την παύση εργασιών, η επιχείρηση ανήκει στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

7. Ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση ή μίσθωση για οποιοδήποτε σκοπό των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000.

5.4 ΠΡΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΕΚΔΙΔΕΤΑΙ ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ

Δεν εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης στις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης στο σύνολό της ή κλάδου ή μέρους αυτής, από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο.

Απαραίτητη προϋπόθεση είναι το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά να ενεργεί πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Οι παραπάνω μεταβιβάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 5 του Ν. 2859/2000 δεν θεωρούνται πράξεις παράδοσης αγαθών και συνεπώς από τις ίδιες διατάξεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ.

Π.χ. παντοπώλης 'Α' πωλεί την επιχείρησή του στην Ο.Ε. 'Γ+Β', η οποία συνεχίζει τις εργασίες του παντοπωλείου.

2. Χρησιμοποίηση αγαθού ως παγίου.

Π.χ. η επιχείρηση 'Α' εισαγωγής Η/Υ χρησιμοποιεί έναν εξ αυτών για τις ανάγκες του λογιστηρίου της.

3. Διάθεση δώρων για τα οποία ο επιτηδευματίας, κατά την αγορά τους, απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών και δεν εξέπεσε το φόρο, αλλά καταχώρησε τη δαπάνη κατευθείαν στα γενικά έξοδα.

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΟ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ

ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ Αριθμός

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ Τόπος

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ημερομηνία

Α.Φ.Μ.

Δ.Ο.Υ.

**ΕΙΔΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ
ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ ή
ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

(Άρθρο 7, παρ. 1 και 2, εκτός περ. γ' και άρθρο 9 Ν.2859/2000)

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΗΠΤΗ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ

ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

Α.Φ.Μ. ή Α.Τ.

(Σκοπός, αιτιολογία αυτοπαράδοσης)

α/α	Ποσότητα	Είδος	Τιμή Μονάδας	Άξια
1.				
2.				
			Σύνολο
			ΦΠΑ (μη εκλιτόμενος)

Ο Λήπτης

Ο Εξπρόσωπος της Επιχείρησης

Υπογραφή

Υπογραφή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΑΡΘΡΟ 15

6.1. ΑΡΘΡΟ 15 – ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησης του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού ή για την καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς, ή σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων, οι οποίοι είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.

2. Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, **αναγράφονται :**

α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού,

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

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.

3. Για τα δώρα που γίνονται από τον επιτηδευματία σε διάφορα πρόσωπα, για την επαγγελματική του προβολή ή για την εκπλήρωση κοινωνικής του υποχρέωσης, συνυφασμένης με την επαγγελματική του δραστηριότητα, αξίας του καθενός μέχρι τριάντα (30) ευρώ, μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση, με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων αυτών αντί της έκδοσης της διπλότυπης απόδειξης της παραγράφου 1 για κάθε πρόσωπο.

4. Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσε-

6.2. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15

Οι αποδείξεις αυτές είναι στοιχεία αξίας που εκδίδει ο επιτηδευματίας για την δικαιολόγηση των δαπανών του, όταν ο αντισυμβαλλόμενος δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχεία.

Με το άρθρο 15 ορίζονται τα εξής θέματα :

- α) Υπόχρεοι έκδοσης αποδείξεων δαπανών (παράγραφος 1).
- β) Περιεχόμενο απόδειξης δαπάνης (παράγραφος 2).
- γ) Δώρα μέχρι 30 ευρώ (παράγραφος 3).
- δ) Καταστάσεις μισθοδοσίας (παράγραφος 4).

Έτσι, αναλύοντας περαιτέρω το άρθρο αυτό έχουμε :

Α) Υπόχρεοι έκδοσης αποδείξεων δαπανών (παράγραφος 1)

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζονται ποιοι είναι υπόχρεοι και πότε έχουν υποχρέωση να εκδίδουν αποδείξεις δαπάνης.

Έκδοση απόδειξης δαπάνης για καταβολή αμοιβών σε μη επιτηδευματίες

Υπόχρεοι έκδοσης διπλότυπης απόδειξης δαπάνης είναι οι επιτηδευματίες (ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν) και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, νομικά πρόσωπα κ.λ.π.) του Κώδικα, για κάθε δαπάνη που καταβάλουν και για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Ο δικαιούχος της αμοιβής δεν έχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου όταν δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία.

Έτσι, τίθεται το εξής **ερώτημα** :

Ποιες προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν στο πρόσωπο του δικαιούχου της αμοιβής για να μην εκδίδει φορολογικό στοιχείο ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η παράγραφος 15.1 της υπ' αριθ. 3/1992 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία διευκρινίζεται ότι :

Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

«Για να μην έχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου ο δικαιούχος της αμοιβής πρέπει να συντρέχουν στο πρόσωπο του αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις :

α) Να ασχολείται περιστασιακά με την συγκεκριμένη εργασία και όχι κατά σύστημα. Η περιστασιακή αυτή απασχόληση, από την οποία δεν δύναται να θεωρηθεί ότι ασκεί επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1 του Κώδικα, αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα.

β) Να λαμβάνει από την απασχόληση αυτή μικρά ποσά. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 5, για την παροχή υπηρεσιών τα ποσά αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα 4.000 ευρώ ετησίως.

γ) Να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία».

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κώδικα, όπως το εδάφιο αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 10, παράγραφος 2 του Ν. 2954/2001 (ισχύει από 2.11.2001), ειδικά για τα χρηματοδοτούμενα ερευνητικά έργα από την Ε.Ε., το ποσό της αμοιβής που καταβάλλεται σε δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους ή συνταξιούχους που συνδέονται με σχέση μίσθωσης έργου, είναι το διπλάσιο των 4.000 ευρώ, δηλαδή 8.000 ευρώ, ώστε τα πρόσωπα αυτά να μην θεωρούνται επιτηδευματίες.

Έκδοση απόδειξης δαπάνης για καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς ή εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων

Επίσης τα παραπάνω πρόσωπα (επιτηδευματίες και πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2) εκδίδουν απόδειξη δαπάνης για την καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς ή σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων, που είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, ανεξάρτητα από το ύψος των αμοιβών. Στην

προκειμένη περίπτωση λαμβάνεται υπόψη η ιδιότητα του μισθωτού και όχι το ύψος της αμοιβής.

Έκδοση απόδειξης δαπάνης για καταβολή αμοιβών σε πρόσωπα που συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης έργου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 2, όπως οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με το άρθρο 2, παρ. 3 του Π.Δ. 134/1996 και ισχύουν από 1.1.1996, τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 με σχέση μίσθωσης έργου, που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης και απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, δεν θεωρούνται επιτηδευματίες και επομένως τα πρόσωπα αυτά (πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2) εκδίδουν αποδείξεις δαπανών. Τέτοια πρόσωπα για παράδειγμα μπορεί να είναι καθαρίστριες, διατρήτριες κ.λ.π. που απασχολεί το Δημόσιο, ΝΠΔΔ, συνήθως με συμβάσεις έργων ή άλλων σχέσεων με δεσμούς εξάρτησης.

Χρόνος έκδοσης απόδειξης δαπάνης

Η απόδειξη δαπάνης εκδίδεται αμέσως με την καταβολή της αμοιβής.

Β) Περιεχόμενο απόδειξης δαπάνης (παράγραφος 2)

Στην απόδειξη δαπάνης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 15, σε συνδυασμό και με τις παραγράφους 5 και 7 του άρθρου 18, αναγράφονται :

1. Ο τίτλος του στοιχείου και η αρίθμηση του.
2. Ο τόπος και η ημερομηνία έκδοσης της απόδειξης δαπάνης.
3. Τα στοιχεία των συμβαλλομένων, που προβλέπονται από την παράγραφο 10 του άρθρου 12, ήτοι :
 - Ονοματεπώνυμο ή επωνυμία.

- Επάγγελμα.
- Διεύθυνση.
- ΑΦΜ.
- Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

4. Η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικά και ολογράφως. Όταν η απόδειξη δαπάνης εκδίδεται από Η/Υ δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως.
5. Οι τυχόν φόροι και λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.
6. Υπογραφή των συμβαλλομένων (εκδότη και δικαιούχου) και στα δύο αντίτυπα.

Σημειώνεται ότι όταν εκδίδεται απόδειξη δαπάνης, ως στοιχείο αυτοπαράδοσης, αναγράφεται σ' αυτήν το κόστος των παραδιδόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και ο ΦΠΑ που αναλογεί.

Αναφορικά με τις φορολογικές επιβαρύνσεις σημειώνουμε ότι οι υπόχρεοι έκδοσης αποδείξεων δαπανών επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, έχουν υποχρέωση :

(α) Παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1, τρίτο εδάφιο του Ν. 2238/1994 (φορολογία εισοδήματος).

(β) Απόδοσης χαρτοσήμου, πλέον ΟΓΑ, στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής με 3,6% κατά κανόνα, σύμφωνα με το άρθρο 15 ε', παρ. 6 του ΚΝΤΧ. Ειδικά στο ποσό της αμοιβής που καταβάλλεται σε συγγραφείς δημοσίους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους, υπολογίζεται χαρτόσημο 2,4%, σύμφωνα με το άρθρο 15 ε', παρ. 3 του ΚΝΤΧ. Διευκρινίζεται ότι το χαρτόσημο με 2,4%, που υπολογιζόταν στο ποσό της αμοιβής στους εισηγητές σεμιναρίων δημοσίους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους, από 1.1.2002 καταργήθηκε με Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (άρθρου 2) που κυρώθηκε με το Ν. 2990/2002 (ΦΕΚ 30/Α'). με την ίδια πράξη καταργήθηκε από 1.1.2002 και το χαρτόσημο 1,2% για τις αμοιβές εκτός έδρας αποζημιώσεων ή εξόδων κίνησης.

γ) Δώρα μέχρι 30 ευρώ (παράγραφος 3) – Σύνταξη κατάστασης.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι για τα δώρα που γίνονται από τους επιτηδευματίες για την επαγγελματική προβολή ή την εκπλήρωση κοινωνικής υποχρέωσής τους (συνήθως δώρα – καλάθια, με οινοπνευματώδη ποτά στην περίοδο των εορτών) μέχρι 30 ευρώ από 1.1.2002 (προηγουμένως 10.000 δραχ) αντί να εκδίδονται αποδείξεις δαπανών μπορεί να συντάσσεται σχετική κατάσταση (εις απλούν) με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των προσώπων που έλαβαν τα δώρα.

Ερωτήματα που προκύπτουν για τα δώρα μέχρι 30 ευρώ και τη σύνταξη κατάστασης είναι τα εξής :

Πρώτο ερώτημα : Η σύνταξη κατάστασης στην περίπτωση που τα αγαθά διατέθηκαν από τον πωλητή κατ' εντολή του αγοραστή κατευθείαν στον πελάτη του, ισχύει ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η παράγραφος 15.5 της υπ' αριθ. 3/1992 εγκυκλίου, στην οποία διευκρινίζεται ότι : «Η παραπάνω διαδικασία (για τη σύνταξη της κατάστασης) δεν ισχύει στην περίπτωση που τα αγαθά διατέθηκαν από τον πωλητή (ΚΑΒΑ ΠΟΤΩΝ) κατ' εντολή του αγοραστή (επιτηδευματία) κατευθείαν στον πελάτη του (αποδέκτη του δώρου), δηλαδή διακινήθηκαν με τριπλότυπο δελτίο αποστολής και στη συνέχεια τιμολογήθηκαν και καταχωρήθηκαν απευθείας στα έξοδα προβολής και διαφήμισης (ΓΛΣ)».

Δεύτερο ερώτημα : Τι γίνεται με τα διαφημιστικά δώρα μικρής αξίας;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η παράγραφος 15.6 της ίδιας εγκυκλίου, στην οποία διευκρινίζεται ότι : «Για διαφημιστικά δώρα ή δώρα μικρής αξίας λόγω εορτών, εφόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις για έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης και καταβολής φόρου εισροών 1

[κάτω των 10 € από 1.1.2002 (προηγουμένως 3000 δραχ)], δεν εκδίδεται κανένα στοιχείο κατά τη διάθεση τους, αλλά πρέπει να καταχωρούνται κατευθείαν στα γενικά έξοδα κατά την αγορά τους».

Αναφορικά με τα δώρα μικρής αξίας σχετικές είναι και οι διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 2β' και 30 παρ. 3^{ε'} του Ν. 2859/2002 (ΦΠΑ).

Τρίτο ερώτημα : Για τα ανταλλακτικά επισκευών και συντήρησης μηχανημάτων, όταν συμφωνείται μηνιαία αμοιβή, πως εκδίδεται η απόδειξη δαπάνης ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η παράγραφος 15.8 της ανωτέρω εγκυκλίου στην οποία διευκρινίζεται ότι : «Στις περιπτώσεις επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων, για την οποία συμφωνήθηκε αμοιβή, ανεξάρτητα από την ποσότητα των ανταλλακτικών που θα χρησιμοποιηθούν γι' αυτές και διακινήθηκαν με ΔΑ και για τα οποία δεν έγινε ιδιαίτερη χρέωση, μπορεί να εκδίδεται για τις παραδόσεις αυτές μια μηνιαία συγκεντρωτική απόδειξη δαπάνης».

δ) Καταστάσεις μισθοδοσίας (παράγραφος 4)

με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι, όταν καταβάλλονται μισθοί ή ημερομίσθια ή άλλες παροχές σε μισθωτούς (υπαλλήλους, εργάτες) αντί της απόδειξης δαπάνης μπορεί να καταρτίζεται απλή ονομαστική κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι. Η υπογραφή των δικαιούχων δεν απαιτείται όταν οι μισθοί ή τα ημερομίσθια καταβάλλονται μέσω τραπεζής με σχετική εξουσιοδότηση και εντολή για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.

Περιπτώσεις έκδοσης απόδειξης δαπάνης

Στη συνέχεια παρατίθενται οι περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων δαπανών, όπως αυτές υιοθετήθηκαν με σχετικές εγκύκλιες διαταγές και έγγραφες θέσεις του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίες έχουν ως εξής:

• **ΕΥΟ 3/1992, ΠΑΡ. 15.9 (βασική)**

«15.9 Ορισμένες περιπτώσεις έκδοσης απόδειξης δαπάνης.

Αποδείξεις δαπάνης εκδίδονται στις παρακάτω περιπτώσεις :

1. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας στο προσωπικό της επιχείρησης.
2. Διάθεση δειγμάτων χωρίς αντάλλαγμα στο καταναλωτικό κοινό. Εξομοιώνονται με δείγματα τα βιβλία που διανέμονται “τιμής ένεκεν” από συγγραφείς υποκείμενους στο ΦΠΑ.
3. Επισκευή αγαθών (με ανταλλακτικά) στο χρόνο της εγγύησης.
4. Χορήγηση “διατακτικών” από επιχειρήσεις στο προσωπικό, για αγορά αγαθών, συγκεκριμένου ποσού, το οποίο καταβάλλεται από τους εργοδότες.
5. Καταβολή αμοιβών σε νοικοκυρές , φοιτητές κ.λ.π. για περιστασιακή απασχόληση, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.
6. Καταβολή δικαιωμάτων (Royalties) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον δεν είναι δυνατή η έκδοση απόδειξης δαπάνης (αδυναμία υπογραφής της απόδειξης από το δικαιούχο) δικαιολογητικό της καταβολής αποτελεί το εκδιδόμενο στοιχείο από την τράπεζα.
7. Αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους εργάτες για φορτοεκφόρτωση αγαθών σε έκτακτη απασχόληση.
8. Αμοιβή που καταβάλλεται σε συνταξιούχο ελεύθερο επαγγελματία, για υπηρεσία είχε προσφέρει όταν ήταν επιτηδευματίας.
9. Καταβολή οφειλόμενων επιδοτήσεων ή επιστροφών έμμεσων φόρων κ.λ.π. σε συνταξιούχο πρώην επιτηδευματία.
10. Καταβολή ποσού για αγορά βιβλίων από καθηγητές ιδιωτικών σχολείων. Στην απόδειξη δαπανών ή στην ονομαστική κατάσταση, που επιτρέπεται να συνταχθεί στην περίπτωση αυτή, πρέπει να επισυνάπτονται και οι πρωτότυπες αποδείξεις λιανικής πώλησης των βιβλίων.

11. Αμοιβή σε ασκούμενο δικηγόρο.

12. Αμοιβές που καταβάλλονται σε κληρονόμους αποβιώσαντος επιτηδευματία που δεν συνεχίζουν τις εργασίες του κληρονομούμενου, καθόσον από την αμοιβή αυτή δεν αποκτούν οι κληρονόμοι την ιδιότητα του επιτηδευματία.

13. Αποζημίωση για καταστροφή εμπορευμάτων ιδιωτών λόγω συμβατικής υποχρέωσης π.χ. ανατροπή φορτηγού Δ.Χ. Δεν εκδίδεται απόδειξη δαπάνης για συγκεκριμένες αποζημιώσεις που εισπράττονται από επιτηδευματίες. Στις περιπτώσεις αυτές εκδίδεται από τον επιτηδευματία τιμολόγιο της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του Κώδικα.

14. Προμήθεια που καταβάλλεται από ασφαλιστική εταιρεία στους υπαλλήλους της, λόγω ευκαιριακής διαμεσολάβησης σε ασφαλιστικές συμβάσεις

15. Καταβολή προμήθειας σε αγρότες για περιστασιακή διαμεσολάβηση σε αγορές προϊόντων».

• **ΕΥΘ 1036821 / 256 / 0015 / ΠΟΛ. 1131/ 16.4.2002**

Για τις αμοιβές των γιατρών του Ε.Σ.Υ. και των πανεπιστημιακών ιατρών, για τις υπηρεσίες τους στα απογευματινά ιατρεία, εκδίδονται αθεώρητες αποδείξεις δαπανών από τα καταβάλλοντα την αμοιβή νοσοκομεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΑΡΘΡΟ 16

7.1 ΑΡΘΡΟ 16 - ΕΓΓΡΑΦΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 , με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο της μεταφοράς αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται :

α) για τις μεταφορές υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις και για τις μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου σκύρων κ.λ.π.) 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 (μπάζων), από εργοτάξιο σε εργοτάξιο και από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης, κατά περίπτωση και

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

2. Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού, για κάθε μεταφορά των προϊόντος τους για επεξεργασία , συσκευασία ή πώληση, συνοδεύουν τα αγαθά με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής ου εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού.

3. Επί μεταφοράς αγαθών με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, ο επιτηδευματίας ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 παραδίδουν στο μεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο τα στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, που συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους στον παραλήπτη.

4. Επί αποστολής αγαθών από πρόσωπο μη υπόχρεο στην έκδοση των στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, το πρόσωπο αυτό παραδίδει στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η διεύθυνσή του, καθώς και τα αντίστοιχα στοιχεία του παραλήπτη, ο τόπος προορισμού και συνοπτική περιγραφή των ειδών.

5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης αυτών και παραμένει στο μεταφορέα, το δεύτερο παραδίδεται στον φορτωτή, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

6. Το μεταφορικό γραφείο, με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο, το δεύτερο παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος».

Για τη μεταφορά των αγαθών στο μεταφορικό γραφείο, όταν η φόρτωση γίνεται απ' 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 και τον τόπο προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής

παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλότυπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

7. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Το ονοματεπώνυμο, την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,

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

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης 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 περί θαλάσσιων μεταφορών.

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

9. Ο μεταφορέας, αντί της φορτωτικής, μπορεί να εκδίδει διπλότυπη απόδειξη για μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τον ταξιδιώτη ή μικροδεμάτων για μεταφορές εντός της αστικής περιοχής των πόλεων ή για μεταφορές εμπορικών ή κενών οχημάτων με πλωτά μέσα. Στην απόδειξη αυτή, που εκδίδεται πριν από την εκκίνηση του μεταφο-

ρικού μέσου και το ένα αντίτυπο της παραδίδεται στον καταβάλλοντα το κόμιστρο, αναγράφονται :

α) επί μεταφοράς απόσκευών, τουλάχιστον το κόμιστρο,

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

επί αστικών μεταφορών, τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης Β', ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου,

δ) επί μεταφοράς οχημάτων με πλωτά μέσα τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό αυτού.

10. Ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο εκδίδει διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς σε τρία αντίτυπα :

α) όταν επιστρέφει ποσό κομίστρων,

β) όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές και

γ) σε κάθε περίπτωση πραγματοποίησης της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική. Στο σημείωμα αυτό, που υπογράφεται από τον μεταφορέα και τον παραλήπτη, γράφονται τα στοιχεία του μεταφορέα, του φορτωτή ή αποστολέα και του παραλήπτη, ο αριθμός της φορτωτικής, το ποσό της διαφοράς των κομίστρων, καθώς και οι διαφορές που διαπιστώθηκαν. Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στον παραλήπτη και το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

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

12. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριας μεταφο-

ρές δύναται να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, εφόσον πριν από την ανάθεση γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται ο αντιπρόσωπος του ή ο πράκτοράς του.

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

13. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί την μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτόν ή που εκμεταλλεύεται αυτός, και φόρτωσης αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

ζ) Περιεχόμενο – Στοιχεία φορτωτικής

η) Μεταφορά ιδίων αγαθών μεταφορέα

θ) Αποδείξεις μεταφοράς

ι) Διορθωτικό σημείωμα

ια) Διεθνείς μεταφορές

ιβ) Συγκεντρωτική φορτωτική

ιγ) Έννοια μεταφορέα – φορτωτή. Έτσι, αναλύοντας περαιτέρω το άρθρο αυτό έχουμε :

α) Μεταφορές με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα Δ.Χ.

Με την παράγραφο του άρθρου αυτού ορίζεται ότι στις μεταφορές από επιτηδευματίες και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (Δημόσιο, ΝΠΔΔ κ.λ.π.) και της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου (αγρότες), με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα (φορτηγά) ή μισθωμένα Δ.Χ. συνοδευτικό στοιχείο των μεταφερομένων αγαθών σε όλη τη διάρκεια της αποστολής αποτελεί το πρώτο αντίτυπο του Δελτίου Αποστολής (ΔΑ) του άρθρου 11 του Κώδικα (με οποιαδήποτε μορφή, είτε ως απλό είτε ως συνενωμένο), το οποίο και παραδίδεται στον παραλήπτη του. Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν ΔΑ, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα, όταν στέλνουν αγαθά σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή να πωληθούν για λογαριασμό τους.

Για την έκδοση ΔΑ από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 γίνεται λόγος παρακάτω.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται περαιτέρω σε ποιες περιπτώσεις δεν απαιτείται η έκδοση ΔΑ, όταν οι μεταφορές γίνονται με Ι.Χ. μεταφορικά μέσα ή μισθωμένα Δ.Χ.

Έτσι, το ΔΑ δεν εκδίδεται στις πιο κάτω τρεις περιπτώσεις:

Περίπτωση 1^η : Σε μεταφορές υλικών εκσκαφών ή κατεδαφίσεων από κατασκευαστικές επιχειρήσεις, όπως και σε μεταφορές αυτούσιων λατομικών προϊόντων (άμμου, σκύρων, κ.λ.π.) που παράγονται από ί-

διες επιχειρήσεις για τα έργα που εκτελούνται απ' αυτές.

Περίπτωση 2^η : Σε μεταφορές, από λατομικές επιχειρήσεις, μεταλλεύματος και υλικών που απορρίπτονται (μπάζων) από εργοτάξιο σε εργοτάξιο ή από εργοτάξιο σε χώρους αποθήκευσης, επεξεργασίας, εκφόρτωσης και απόρριψης, κατά περίπτωση.

Περίπτωση 3^η : Σε μεταφορές πέτρας, χαλικιού, αργυροπετρώματος και αργιλοχώματος, από επιχειρήσεις παραγωγής αδρανών υλικών, ασβέστη και τσιμέντου, από τους χώρους περισυλλογής ή εξόρυξης στους χώρους επεξεργασίας.

Με βάση τις ως άνω εξαιρέσεις προκύπτει ότι όταν οι μεταφορές των ως άνω περιπτώσεων γίνονται με Δ.Χ. αυτοκίνητα που δεν είναι μισθωμένα, εκδίδονται από τον αποστολέα ΔΑ και παραδίδονται στο μεταφορέα.

Ένα ερώτημα που τίθεται εδώ, είναι το εξής :

Όταν μεταφέρονται υλικά εκσκαφής (μπάζα) με Δ.Χ. αυτοκίνητα, που δεν είναι μισθωμένα, υπάρχει υποχρέωση έκδοσης ΔΑ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει το υπ' αριθ. 1040902/319/25.4. 1995 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών στο οποίο αναφέρεται ότι, για τη μεταφορά υλικών εκσκαφής (μπάζων) δεν απαιτείται η έκδοση ΔΑ, ανεξάρτητα του μεταφορικού μέσου που διακινούνται αυτά (είτε με Φ.Ι.Χ., είτε με Φ.Δ.Χ.), γιατί τα υλικά αυτά δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά στοιχεία των αγαθών.

β) Μεταφορά αγροτικών προϊόντων

Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ εκδίδουν ΔΑ, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα, όταν μεταφέρουν τα αγροτικά τους προϊόντα για πώληση, επεξεργασία ή συ-

σκευασία. Η παράγραφος 2 του άρθρου 11 του Κώδικα ορίζει ότι οι αγρότες (τα πρόσωπα δηλαδή της παραγράφου 4 του άρθρου 2) εκδίδουν ΔΑ για :

- Τις μεταφορές (διακινήσεις) οπωρολαχανικών, ανθέων και φυτών (για τους παραπάνω λόγους), ανεξάρτητα του χρησιμοποιούμενου μεταφορικού μέσου.
- Τις μεταφορές (διακινήσεις) λοιπών αγροτικών προϊόντων (για τους παραπάνω λόγους), εφόσον διακινούνται με Δ.Χ. μεταφορικά μέσα.

γ) **Μεταφορές με μεταφορικά μέσα Δ.Χ.**

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι όταν μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα Δ.Χ., ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 παραδίδουν στον μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο το ΔΑ, το οποίο συνοδεύει τα αγαθά μέχρι την παράδοσή τους.

Ένα **ερώτημα** που τίθεται εδώ, είναι το εξής :

Εάν στο φορολογικό έλεγχο δεν επιδειχθεί από τον μεταφορέα το συνοδευτικό στοιχείο (ΔΑ) ποιος θεωρείται παραβάτης ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η υπ' αριθ, 1170/1988 απόφαση του Σ.τ.Ε, η οποία έκρινε ότι, παραβάτης θεωρείται και ο φορτωτής ή αποστολέας, εκτός εάν αυτός αποδείξει ότι η μη επίδειξη οφείλεται αποκλειστικά στον μεταφορέα.

Για παράδειγμα, ο φορτωτής αποδεικνύει ότι παρέδωσε το ΔΑ, αφού στο στέλεχος του ΔΑ ο μεταφορέας υπέγραψε ότι παρέλαβε το συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών (το πρώτο αντίτυπο του ΔΑ).

Ένα άλλο **ερώτημα** που τίθεται είναι το εξής :

Ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να αναζητήσει το συνοδευτικό στοιχείο μέσα στα χαρτοκιβώτια ή μέσα στα δέματα των εμπορευμάτων ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η πάγια νομολογία του Σ.τ.Ε. (αποφάσεις 986/1986, 1485/1986, 1486/1986 κ.λ.π.) σύμφωνα με την

οποία ο επιτηδευματίας υποχρεούται να εκδώσει το συνοδευτικό στοιχείο και να το παραδώσει στον μεταφορέα και αυτός να το επιδείξει στον φορολογικό έλεγχο, χωρίς αυτός (ο έλεγχος) να υποχρεούται να ερευνήσει τα χαρτοκιβώτια ή τα δέματα των εμπορευμάτων για την α-νεύρεση των συνοδευτικών στοιχείων.

δ) Ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν συνοδευτικό στοιχείο (π.χ. ιδιώτες, πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 «Αποστολή αγαθών για συσκευασία», πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 «Αποστολή αγροτικών προϊόντων για αποθήκευση»), τα πρόσωπα αυτά παραδίδουν στο μεταφορικό γραφείο ή στον μεταφορέα ενυπόγραφη δήλωση μεταφοράς στην οποία αναγράφονται τα εξής στοιχεία :

- Ονοματεπώνυμο.
- Επάγγελμα.
- Διεύθυνση, τόσο του αποστολέα όσο και του παραλήπτη.
- Τόπος προορισμού.
- Συνοπτική περιγραφή των ειδών.

Επίσης εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι, ιδίως τα μεταφορικά γραφεία, στο κάτω μέρος της ενυπόγραφης δήλωσης μεταφοράς έχουν τυποποιήσει, με τη μορφή υπεύθυνης δήλωσης, και αναγράφουν επιπρόσθετα ότι τα περιγραφόμενα στη δήλωση μεταφοράς είδη δεν είναι εμπορεύσιμα, ότι δεν υποχρεούται ο αποστολέας να εκδώσει φορολογικό στοιχείο και ότι τα στοιχεία του αποστολέα – φορτωτή και παραλήπτη είναι απολύτως ακριβή.

ε) Φορτωτική μεταφορέα

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι ο μεταφορέας, που μπορεί να είναι

φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση τα συνοδευτικά έγγραφα που του παραδίδονται (ΔΑ – Δηλώσεις Μεταφοράς) εκδίδει για κάθε μεταφορά φορτωτική σε τέσσερα αντίτυπα (τετραπλότυπη) κατά φορτωτή και παραλήπτη.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται και ο προορισμός κάθε αντίτυπου της φορτωτικής. Έτσι :

Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά, παραμένει στον μεταφορέα και αποτελεί αποδεικτικό παράδοσης των αγαθών.

Το δεύτερο αντίτυπο παραδίδεται στον φορτωτή.

Το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα (φορτωτή ή παραλήπτη) και αποτελεί περαιτέρω δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία.

Το τέταρτο αντίτυπο παραμένει ως στέλεχος.

Ποιος είναι ο μεταφορέας θα το διευκρινίσουμε στην ανάλυση της παραγράφου 14 του παρόντος άρθρου.

Παραπάνω τονίσαμε ότι η φορτωτική εκδίδεται κατά φορτωτή και παραλήπτη. Έτσι, εάν ένας φορτωτής και τρεις παραλήπτες, εκδίδονται τρεις φορτωτικές. Εξαιρέση αποτελούν οι διατάξεις της παραγράφου 13 και οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/1992 (επαναλαμβανόμενες μεταφορές). Ειδικότερη ανάλυση θα ακολουθήσει παρακάτω.

στ) Φορτωτική μεταφορικού γραφείου

Με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι το μεταφορικό γραφείο, με βάση τα συνοδευτικά έγγραφα που του παραδίδονται (ΔΑ – Δηλώσεις Μεταφοράς) εκδίδει φορτωτική όταν παραλαμβάνει τα αγαθά για μεταφορά, κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται και ο προορισμός κάθε αντιτύπου της φορτωτικής. Έτσι :

Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μετα-

φορικό γραφείο.

Το δεύτερο αντίτυπο παραδίδεται στον αποστολέα.

Το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει το κόμιστρο.

Το τέταρτο αντίτυπο παραμένει ως στέλεχος.

Ένα **ερώτημα** που τίθεται εδώ είναι το εξής :

Τι είναι μεταφορικά γραφεία ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η εγκύκλιος ΠΟΛ. 3/1992 του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία στην παράγραφο 16.8.1 διευκρινίζει ότι, μεταφορικό γραφείο είναι εκείνο που αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων.

Κατάσταση αποστολής αγαθών

Με τις ίδιες διατάξεις της παραγράφου 6 ορίζεται ότι το μεταφορικό γραφείο, όταν η μεταφορά των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής στην οποία αναγράφει :

- Το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων
- Το είδος και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών
- Τον τόπο του προορισμού τους

Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής με φορτωτή και παραλήπτη το μεταφορικό γραφείο και το άλλο παραμένει ως στέλεχος.

Όταν στην κατάσταση, που παραδίδεται στον μεταφορέα, επισυνάπτονται αντίγραφα των φορτωτικών του μεταφορικού γραφείου, τότε στην κατάσταση μπορεί να αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων.

ζ) Περιεχόμενο φορτωτικής

Με την παράγραφο 7 ορίζεται το περιεχόμενο της φορτωτικής. δη-

λαδή τα δεδομένα (στοιχεία) που αναγράφονται στη φορτωτική.

Έτσι κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, στη φορτωτική αναγράφονται τα εξής στοιχεία :

(1) Το ονόματεπώνυμο ή επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη, καθώς και ο ΑΦΜ εκείνου που καταβάλλει τα κόμιστρα.

(2) Τα πλήρη στοιχεία του εντολές τρίτου – φορτωτή των αγαθών, όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή άλλου τρίτου (φορτωτή).

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

(4) Τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών.

(5) Το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα.

(6) Τον αριθμό των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών.

(7) Το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς.

(8) Τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

Ειδικά για τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, στην υπ' αριθ. 3/1992 εγκύκλιο, παράγραφο 16.5.2, διευκρινίζεται ότι ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου είναι στοιχείο του περιεχομένου της φορτωτικής και ως εκ τούτου δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται επί της φορτωτικής πριν την θεώρηση.

Ακόμη, πρέπει να σημειώσουμε ότι με τις αρχικές διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) δεν αναγραφόταν στη φορτωτική ο ΑΦΜ του προσώπου εκείνου που καταβάλλει τα κόμιστρα.

Η υποχρέωση αυτή, της αναγραφής του ΑΦΜ, επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 43, παρ. 36 του Ν.2214/1994. μάλιστα στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1163/1994, σε ότι αφορά την αναγραφή του ΑΦΜ, διευ-

κρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή θεσπίστηκε για τις ανάγκες υποβολής των φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση, αφού όπως είναι γνωστό με την παράγραφο 17 του παρόντος άρθρου καταργήθηκε η περίπτωση γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 20 του Κώδικα, που αναφέρονταν στην απαλλαγή του μεταφορέα και του μεταφορικού γραφείου από την υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που τα κόμιστρα καταβάλλονται από ιδιώτες, δεν απαιτείται η αναγραφή του ΑΦΜ, δεδομένου ότι δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.

η) Μεταφορά ιδίων αγαθών μεταφορέα

Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι ο μεταφορέας (με οποιαδήποτε ιδιότητα είτε ως φυσικό είτε ως νομικό πρόσωπο) εκδίδει φορτωτική ακόμη και στις περιπτώσεις εκείνες που μεταφέρει δικά του αγαθά. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις.

Ένα ερώτημα που τίθεται εδώ είναι το εξής :

Οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις (όπως π.χ. ΟΣΕ) όταν μεταφέρουν δικά τους αγαθά αφού δεν εκδίδουν φορτωτική, τι στοιχείο εκδίδουν ;

Οι δημόσιες επιχειρήσεις, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδουν δικά τους στοιχεία (π.χ. υπηρεσιακά έγγραφα μεταφοράς αγαθών κ.λ.π.).

θ) Αποδείξεις μεταφοράς

Με την παράγραφο 9 ορίζεται ότι ο μεταφορέας αντί φορτωτικής μπορεί να εκδίδει αποδείξεις μεταφοράς στις εξής περιπτώσεις :

(i) Μεταφορές αποσκευών

Ο μεταφορέας (για παράδειγμα το ΚΤΕΛ) για τις μεταφορές αποσκευών που συνοδεύονται από τους επιβάτες, μπορεί να εκδίδει αποδεί-

ξεις μεταφοράς οι οποίες, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1077844/641/0015/ΠΟΛ. 1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517/Β') ΑΥΟ είναι αθεώρητες.

Στις αποδείξεις μεταφοράς αναγράφεται τουλάχιστον το κόμιστρο.

(ii) Μεταφορές μικροδεμάτων

Ο μεταφορέας (π.χ. τρένο, πλοίο, λεωφορείο) για τις μεταφορές ασυνόδευτων μικροδεμάτων μπορεί να εκδίδει αποδείξεις μεταφοράς οι οποίες, σύμφωνα με την ανωτέρω ΑΥΟ (ΠΟΛ 1144/1992) είναι θεωρημένες.

Για τις μεταφορές ασυνόδευτων μικροδεμάτων προκύπτουν τα εξής ερωτήματα :

Πρώτο ερώτημα : Ποια είναι η έννοια του μικροδέματος ;

Από τις διατάξεις της παραγράφου 9 δεν οριοθετείται η έννοια του μικροδέματος. Έτσι, μπορούμε να πούμε ότι το θέμα είναι υποκειμενικό και με βάση την κοινή λογική μικροδέματα είναι κάθε δέμα μικρού (περιορισμένου) όγκου.

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι ο προηγούμενος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977), στο άρθρο 25, παρ. 4 έχει οριοθετήσει την έννοια του μικροδέματος, που περιλαμβάνει δέματα μέχρι 100 χγρ. Και αξία του περιεχομένου όχι άνω των 3000 δρχ. (με τα τότε, έτος 1977, δεδομένα).

Δεύτερο ερώτημα : Τα μεταφορικά γραφεία για τις μεταφορές ασυνόδευτων μικροδεμάτων μπορούν να εκδίδουν αποδείξεις μεταφοράς ;

Θεωρούμε ότι τα μεταφορικά γραφεία δεν μπορούν να εκδίδουν αποδείξεις μεταφοράς για τα ασυνόδευτα μικροδέματα και πρέπει, κατά την άποψή μας, να εκδίδουν φορτωτικές. Αυτό συνάγεται κατ' αρχήν από την παράγραφο 9 του άρθρου 16, όπου η διάταξη μιλά για τον μεταφορέα και όχι για το μεταφορικό γραφείο. Ακόμη εξ αντιδιαστολής συνάγεται και από την παράγραφο 10 του ίδιου άρθρου όπου, προκει-

μένου έκδοσης διορθωτικού σημειώματος, μιλά τόσο για τον μεταφορέα όσο και για το μεταφορικό γραφείο.

Στις αποδείξεις μεταφοράς, που εκδίδονται για τις μεταφορές ασυρόδευτων μικροδεμάτων, αναγράφονται τα εξής δεδομένα :

- Τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη.
- Το είδος, κατά γενική κατηγορία.
- Η ποσότητα των αγαθών.
- Το κόμιστρο.

(iii) Αστικές μεταφορές

Για τις μεταφορές μέσα στην αστική περιοχή των πόλεων (αστικές μεταφορές) ο μεταφορέας μπορεί να εκδίδει αποδείξεις μεταφοράς οι οποίες, σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/1992, είναι θεωρημένες.

Ένα **ερώτημα** που τίθεται εδώ είναι το εξής :

Ποια είναι η έννοια της αστικής μεταφοράς ;

Η έννοια της αστικής μεταφοράς δεν οριοθετείται ούτε στις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 16, ούτε διευκρινίστηκε στην υπ' αριθμ. 3/1992 βασική εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ΚΒΣ.

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι στην παράγραφο 133 της υπ' αριθ. 117/1968 εγκύκλιο, είχε διευκρινιστεί ότι, αστική μεταφορά αγαθών που γίνεται στην περιοχή που περικλείεται από τα διοικητικά όρια κάθε πόλης και προκειμένου για την Επαρχία Αττικής, ολόκληρη η περιοχή της. Στις αποδείξεις μεταφοράς, που εκδίδονται για τις αστικές μεταφορές, αναγράφονται τα εξής δεδομένα :

- Τα στοιχεία του φορτωτή και του παραλήπτη.
- Το είδος, κατά γενική κατηγορία
- Η ποσότητα των αγαθών
- Το κόμιστρο

- Ο αριθμός του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα
- Η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου.

Αστικές μεταφορές – Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς

Με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/1992 καθιερώθηκε από 1.10.1992 η τήρηση θεωρημένου βιβλίου ημερολογίου μεταφοράς, για αστικές μεταφορές γενικά με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίτα Δ.Χ.

Η υποχρέωση αυτή, της τήρησης του ημερολογίου μεταφοράς υπήρχε και με τις διατάξεις του προηγούμενου ΚΦΣ (Π.Δ. 99/1977) και δεν υφίσταται για το χρονικό διάστημα από 1 Ιουλίου μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 1992.

Στο ημερολόγιο μεταφοράς, το οποίο κατά την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/1992 τηρείται σε κάθε μεταφορικό μέσο, αναγράφονται τα εξής δεδομένα :

- Το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και διεύθυνση του φορτωτή και των παραληπτών (δηλαδή στοιχεία φορτωτή και παραληπτών.
- Το είδος κατά γενική κατηγορία.
- Η ποσότητα των αγαθών.
- Το κόμιστρο του δρομολογίου.
- Όταν συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο αναγράφεται στην αρχή κάθε μήνα , όπως και στα στοιχεία της σχετικής σύμβασης.

Ακόμη πρέπει να σημειώσουμε ότι στη παράγραφο 2.3. της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/1992 ορίζεται ότι επειδή στα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία προκύπτουν πολλά στοιχεία, στο ημερολόγιο μεταφοράς μπορεί να αναγράφεται μόνο η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, το κόμιστρο, το είδος και οι αύξοντες αριθμοί των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων.

Τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή της απόφασης διευκρινίζονται και στην παράγραφο 16.7 της υπ' αριθ. 3/1992 εγκυκλίου. Στη συνέχεια ακολουθεί το κείμενο της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1144/1992.

Θεώρηση φορτωτικών εγγράφων – Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς και έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής ή συγκεντρωτικής απόδειξης επί αστικών μεταφορών – Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις φορτωτικές έτους 1992 1077844/641/0015/ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ 517/β').

Αποφασίζουμε

α. Επιβάλλουμε την υποχρέωση θεώρησης των παρακάτω φορτωτικών εγγράφων, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Π.Δ. 186/1992 :

α) Των φορτωτικών των μεταφορέων και μεταφορικών γραφείων

β) Των διπλότυπων καταστάσεων αποστολής αγαθών των μεταφορικών γραφείων

γ) Των διπλότυπων αποδείξεων μεταφοράς, με εξαίρεση τις αποδείξεις για μεταφορές αποσκευών από επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηροδρόμους και αεροπλάνα

δ) Των τριπλότυπων διορθωτικών σημειωμάτων των μεταφορικών γραφείων (σημειώνεται ότι με την υπ' αριθ. 1101579/795/0015/ΠΟΛ. 1220/13.10.1992 – ΦΕΚ 655/β' ΑΥΟ, δεν υποχρεώθηκαν σε θεώρηση φορτωτικών Α.Ε. «ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ». Τα υποκαταστήματα ξένων αεροπορικών εταιρειών και ο ΟΣΕ).

β. Παρέχουμε την δυνατότητα, για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές με αυτοκίνητα ή τρίκυκλα Δ.Χ. από τον ίδιο φορτωτή σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από τον φορτωτή, τήρησης ημερολογίου μεταφοράς και έκδοσης θεωρημένης συγκεντρωτικής φορτωτικής ή θεωρημένης διπλότυπης συγκεντρωτικής απόδειξης, για τις αστικές μεταφορές ως ακολούθως :
(Για τη συγκεντρωτική φορτωτική θα γίνει ανάλυση κατωτέρω).

2.1 Τηρείται απ' τον μεταφορέα θεωρημένο βιβλίο ημερολόγιο μεταφοράς σε κάθε μεταφορικό μέσο, στο οποίο αναγράφονται η ημερομηνία και η ώρα εκκίνησης, πριν την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του φορτωτή και των παραληπτών, ο αριθμός των φορολογικών στοιχείων του φορτωτή για κάθε παραλήπτη, τα οποία παραδίδονται στον μεταφορέα και συνοδεύουν τα αγαθά, το είδος, κατά γενική κατηγορία και η ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών και το συνολικό κόμιστρο του δρομολογίου, εκτός της περίπτωσης που συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από τις εκτελεσθείσες μεταφορές, οπότε αναγράφονται στην αρχή κάθε μήνα το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης. Στη συγκεντρωτική φορτωτική ή την απόδειξη, κατά περίπτωση, που εκδίδεται στο τέλος κάθε μήνα για όλες τις μεταφορές του μήνα, αναγράφονται εκτός των άλλων δεδομένων, οι αύξοντες αριθμοί των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από το φορτωτή. Στη συγκεντρωτική φορτωτική ή την απόδειξη δεν απαιτείται η αναγραφή των ειδών και των ποσοτήτων των μεταφερομένων αγαθών, αντί δε των στοιχείων των παραληπτών αναγράφεται η ένδειξη «ΔΙΑΦΟΡΟΙ».

2.2 Για τις αστικές μεταφορές γενικά τηρείται από το μεταφορέα θεωρημένο βιβλίο ημερολόγιο μεταφοράς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2.1, εφόσον για το κόμιστρο εκδίδεται διπλότυπη απόδειξη, η οποία εκδίδεται για μεν τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές στο τέλος του μήνα, κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2.1, για δε τις υπόλοιπες (μεμονωμένες μεταφορές) κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 16του ΚΒΣ.

2.3 Στο ημερολόγιο μεταφοράς, που τηρείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις 2.1 και 2.2 μπορεί να αναγράφονται μόνο η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, το κόμιστρο, το είδος και οι αύξοντες αριθμοί των φορολογικών στοι-

χείων, εφόσον στα στοιχεία αυτά αναγράφονται τα λοιπά δεδομένα.-

3. Απαλλάσσουμε τους μεταφορείς και τα μεταφορικά γραφεία από την υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις φορτωτικές και τα διορθωτικά σημειώματα του έτους 1992.

4. Η απόφαση αυτή, η έναρξη ισχύος της οποίας ορίζεται από την 1.10.1992, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ένα ερώτημα που τίθεται για τις μεμονωμένες αστικές μεταφορές είναι το εξής :

Για τις μεταφορές αυτές πότε εκδίδονται οι αποδείξεις μεταφοράς;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει η υπ' αριθ. 1069830/400/0015/ΠΟΛ. 1174/12.6.1998 εγκύκλιος , στην οποία διευκρινίζονται μεταξύ των άλλων και τα εξής :

«Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι εκμεταλλευτές των Φ.Δ.Χ. κάνουν χρήση της προαναφερόμενης δυνατότητας και τηρούν θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, τότε οι αποδείξεις μεταφοράς σε μεμονωμένες αστικές μεταφορές μπορούν να εκδοθούν με την ολοκλήρωση της μεταφοράς, δεδομένου ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διασφαλίζονται από το τηρούμενο ημερολόγιο μεταφοράς».

(iv) Μεταφορές οχημάτων με πλωτά μέσα

Ο μεταφορέας για τις μεταφορές οχημάτων (εμφόρτων ή κενών) μπορεί να εκδίδει θεωρημένες αποδείξεις μεταφοράς, στις οποίες αναγράφονται τα στοιχεία αυτού που καταβάλλει το ναύλο και το ποσό του ναύλου.

Ειδικά με την υπ' αριθ. 1039126/937/0015/ΠΟΛ.1172/23.5.1997 εγκύκλιο, έγινε δεκτό, για τις περιπτώσεις μεταφοράς οχημάτων με πλοία, να :

- Εκδίδουν τις αποδείξεις μεταφοράς ως εισιτήρια.
- Αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, αντί των στοιχείων του καταβάλλοντος το ναύλο ως

εξής :

- Για τα οχήματα των ιδιωτών σε όλες τις δρομολογιακές γραμμές.
- Για τα οχήματα επιτηθευματιών μόνο στις τοπικές και δευτερεύουσες γραμμές.

(1) Διορθωτικό σημείωμα

Με την παράγραφο 10 ορίζεται ότι ο μεταφορέας ή το μεταφορικό γραφείο εκδίδει διορθωτικό σημείωμα λειτουργεί ως πιστωτικό τιμολόγιο.

Το διορθωτικό σημείωμα εκδίδεται σε τρία αντίτυπα που έχουν τον εξής προορισμό :

- Το πρώτο αντίτυπο αποστέλλεται στο φορτωτή ή αποστολέα.
- Το δεύτερο παραδίδεται στον παραλήπτη.
- Το τρίτο παραμένει ως στέλεχος.

Ειδικά για το διορθωτικό σημείωμα, σε περίπτωση επιστροφής κομίστρου, με την παράγραφο 16.9 της υπ' αριθ. 3/1992 εγκυκλίου έγινε δεκτό ότι το δεύτερο αντίτυπο δεν είναι αναγκαίο να παραδίδεται το πρωτότυπο σ' αυτόν που επιστρέφονται τα κόμιστρα και το οποίο θα είναι το δικαιολογητικό εγγραφής.

Ακόμη πρέπει να σημειώσουμε ότι με το υπ' αριθ. 1059788/415/6.5.1993 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, έγινε δεκτό ότι ειδικά για τις περιπτώσεις έκπτωσης κομίστρων που παρέχονται σε πελάτες για σύνολο συναλλαγών (π.χ. λόγω τζίρου κ.λ.π.) μπορεί να εκδίδεται ανά πελάτη ένα διορθωτικό σημείωμα και όχι ανά φορτωτική και στις περιπτώσεις αυτές αναγράφονται μόνο τα στοιχεία των πελατών δικαιούχων.

• Όταν κατά την παράδοση των αγαθών στον παραλήπτη διαπιστώθηκαν ποσοτικές διαφορές. Επομένως, στην περίπτωση αυτή το διορθωτικό σημείωμα εκδίδεται πάντα στον τόπο προορισμού και εφό-

σον διαπιστωθούν ποσοτικές διαφορές, σε σχέση με τα συνοδευτικά και τη φορτωτική.

- Σε κάθε περίπτωση της μεταφοράς κατά τρόπο, τόπο και χρόνο διαφορετικό από αυτόν που αναγράφεται στη φορτωτική. Για παράδειγμα, αλλάζει ο τρόπος παράδοσης ή γίνεται μεταφόρτωση σε άλλο μεταφορικό μέσο κ.λ.π.

Στο διορθωτικό σημείωμα **αναγράφονται** τα εξής δεδομένα :

- Τα στοιχεία του μεταφορέα
- Τα στοιχεία του φορτωτή ή αποστολέα
- Τα στοιχεία του παραλήπτη
- Ο αριθμός της φορτωτικής
- Το ποσό της διαφοράς των κομίστρων
- Οι ποσοτικές διαφορές που διαπιστώθηκαν

(ια) Διεθνείς μεταφορές

Με την παράγραφο 11 ορίζεται ότι οι μεταφορείς που πραγματοποιούν διεθνείς μεταφορές (οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες) μπορούν, για τις μεταφορές αυτές να εκδίδουν, πέρα από τις θεωρημένες φορτωτικές, άλλα ισοδύναμα στοιχεία, εφόσον προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

(ιβ) Ανάθεση έκδοσης φορτωτικών σε αντιπρόσωπο ή πράκτορα

Με την παράγραφο 12 ορίζεται ότι ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες και εναέριες μεταφορές μπορεί να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή πράκτορα, με την προϋπόθεση ότι πριν την ανάθεση θα γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη ΔΥΟ που υπάγεται ο αντιπρόσωπος ή ο πράκτοράς του για τις υπηρεσίες που προσφέρει (για την έκδοση φορτωτικών εγγράφων) εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών).

(ιγ) Συγκεντρωτική Φορτωτική

Για τη συγκεντρωτική φορτωτική προβλέπουν :

(i) Οι διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 16

Έτσι, με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι, όταν μεταφέρονται αγαθά ενός φορτωτή με μεταφορικά μέσα δημόσια χρήσης, που πρόκειται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία συγκεντρωτική φορτωτική κατά μεταφορέα για κάθε μεταφορά, αντί να εκδίδονται περισσότερες φορτωτικές κατά φορτωτή και παραλήπτη και με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή.

Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι η έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής από οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο (πλοίο, αεροπλάνο κ.λ.π.) ισχύει από 17.11.1999, όπως τέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 20 του άρθρου 9 του Ν. 2753/1999, προηγουμένως ίσχυε μόνο για τα φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ.

Στη **συγκεντρωτική φορτωτική αναγράφονται** τα εξής δεδομένα:

- Το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του φορτωτή.
- Ο τόπος φόρτωσης.
- Τα συνολικό κόμιστρο αριθμητικώς και ολογράφως.
- Η χρονολογία εκκίνησης του μεταφορικού μέσου καθώς και για κάθε παραλήπτη.
- Ο αριθμό και το είδος το συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου.
- Το είδος κατά γενική κατηγορία.
- Η ποσότητα των αγαθών.
- Ο τόπος προορισμού (εκφόρτωσης).

Εδώ πρέπει επίσης να σημειώσουμε ότι από 17.11.1999 δεν απαιτείται πλέον η αναλυτική περιγραφή των στοιχείων των παραληπτών, ό-

πως οι διατάξεις συμπληρώθηκαν με το Ν. 2753/1999 (άρθρο 9, παρ.20).

Στη συνέχεια παρατίθεται ενδεικτικό υπόδειγμα συγκεντρωτικής φορτωτικής, άρθρου 16, παρ. 13, όπως αυτό παρατίθεται στην υπ' αριθ. 1003691/12/0015/ΠΟΛ. 1010/12.1.2000 εγκύκλιο.

31γ. Έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής όταν μεταφέρονται αγαθά ενός φορτωτή σε πολλούς παραλήπτες
ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΦΟΡΤΩΤΙΚΗΣ § 13

Στοιχεία Μεταφορέα
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία μεταφορέα
Επάγγελμα
Διεύθυνση Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.
Στοιχεία αποστολέα
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία
Επάγγελμα
Διεύθυνση
Τόπος φόρτωσης

Κάμιστρο
Φ.Π.Α.
Σύνολο
Ολογράφως

No.
ημερομηνία εκκίνησης αυτοκινήτου

Αριθμός συνοδευτικού στοιχείου	Όνοματεπώνυμο παραλήπτη	Επάγγελμα	Διεύθυνση παραλήπτη και Δ/ση εκφόρτωσης	Είδος αγαθών	Ποσότητα	Παρατηρήσεις Υπογραφή παραλήπτη

Άρθρο 16. Έγγραφο μεταφορέας

Συνολική ποσότητα μεταφερόμενων αγαθών

Προϋποθέσεις έκδοσης συγκεντρωτικής φορτωτικής:

- Τα αγαθά να είναι ενός φορτωτή και να αποστέλλονται σε πολλούς παραλήπτες.
- Τα συνολικά κόμιστρα να καταβάλλει ο φορτωτής

Σημείωση: Για τις επαναλαμβανόμενες μεταφορές σε έναν ή πολλούς παραλήπτες, όταν το κόμιστρο καταβάλλει ο φορτωτής, επιτρέπεται να εκδίδεται μια φορτωτική το μήνα, χωρίς τα ονόματα των παραληπτών. Στην περίπτωση αυτή ο μεταφορέας τηρεί ημερολόγιο μεταφορέας. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1144/92. (Βλέπε θέμα 15).

(ii) Οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1144/1992

Για τη συγκεντρωτική φορτωτική της απόφασης αυτής (ΠΟΛ. 1144/1992) στην παράγραφο 16.5.4 της υπ' αριθ. 3/1992 εγκυκλίου, διευκρινίζονται τα εξής:

«Με την υπ' αριθ. 1077844/641/0015/ΠΟΛ. 1144/6.8.1992 ΑΥΟ μπορεί, για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα Δ.Χ. από τον ίδιο φορτωτή σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από τον φορτωτή, να τηρείται ημε-

ρολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική ή θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη για τις αστικές μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα για όλες τις μεταφορές του μήνα. Επίσης, συγκεντρωτική φορτωτική εκδίδεται και όταν συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από τις εκτελεσθείσες μεταφορές, αναγράφεται στην αρχή κάθε μήνα, το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης αντί της αναγραφής του κομίστρου για κάθε δρομολόγιο.

Σημειώνεται ότι η υπ' αριθ. 1125793/961/0015/ΠΟΛ. 1273/11.12.1989 (ΦΕΚ 923/β') απόφασή μας με την οποία είχε επιτραπεί η έκδοση μηνιαίας συγκεντρωτικής φορτωτικής, εφόσον τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς, στις περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων μεταφορών από τον ίδιο φορτωτή στον ίδιο παραλήπτη, εξακολουθεί να ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης Θ' της παραγράφου 12 του άρθρου 39 του Κώδικα, αν και ουσιαστικά πλέον καλύπτεται μετά την 1.10.1992 με την προαναφερόμενη απόφαση».

(iii) Το υπ' αριθ. 1039777/299/11.5.1993 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής στις διεθνείς μεταφορές. Με το έγγραφο αυτό έγινε δεκτό ότι και στις διεθνείς μεταφορές όταν μεταφέρονται τα αγαθά κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή διαμεταφορέα και παραδίδονται σε πολλούς παραλήπτες, επιτρέπεται εφόσον τα κόμιστρα καταβάλλονται από το διαμεταφορέα ή το μεταφορικό γραφείο, να εκδίδεται μια συγκεντρωτική φορτωτική με τα στοιχεία του διαμεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου (φορτωτή) και τα στοιχεία των παραληπτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 16 του ΚΒΣ.

(iv) Έννοια μεταφορέα – φορτωτή

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 ορίζεται η έννοια του μεταφορέα και του φορτωτή.

Έτσι, κατά τις διατάξεις αυτές :

- Μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικό μέσο που ανήκει σ' αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός.
- Φορτωτής θεωρείται αυτός που αναθέτει στον μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.

Πριν ολοκληρώσουμε την ανάλυση του άρθρου 16, κρίνουμε σκόπιμο να θέσουμε τα εξής τελικά ερωτήματα :

Πρώτο, τελικό ερώτημα : Επιτρέπεται η έκδοση τιμολογίου (παροχής υπηρεσιών) αντί φορτωτικής ;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει καταρχήν η παράγραφος 12.4.3 της υπ' αριθ. 3/1992 εγκυκλίου όπου διευκρινίζεται ότι το τιμολόγιο (παροχής υπηρεσιών) εκδίδεται στις εξής περιπτώσεις :

- Από διαμεταφορείς ή μεταφορικές επιχειρήσεις, όταν εκτός της μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες πακέτα.
- Από αντιπροσώπους ή παραγγελιοδόχους μεταφοράς.
- Για περισυλλογή, αποκομιδή και μεταφορά απορριμμάτων.
- Για άντληση και μεταφορά του περιεχομένου των βόθρων.

Ακόμη, απάντηση για το προηγούμενο ερώτημα μας δίνει η υπ' αριθ. 1015303/119/0015/ΠΟΛ. 1518/20.2.1998 εγκύκλιος στις παραγράφους 2 και 3 της οποίας διευκρινίζονται τα εξής :

Δυνατότητα έκδοσης Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών φορτωτικής από μεταφορικό γραφείο ή διαμεταφορέα – Υποχρεώσεις του λήπτη των υπηρεσιών όταν δεν εκδοθεί το προσήκον στοιχείο 1015303/119/0015/ΠΟΛ. 1058/20.2.1998

«2. Ο μεταφορέας, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 7 του άρθρου 16 του ΚΒΣ, εκδίδει κατά την παραλαβή των αγαθών φορτωτική κατά παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Στη φορτωτική εκτός των άλλων, αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγ-

γελμα και η διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και ο ΑΦΜ του καταβάλλοντος τα κόμιστρα, όταν δε η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα.

Κατόπιν των ανωτέρω :

α) Οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά και μόνο αγαθών, πρέπει να εκδίδουν, σε κάθε περίπτωση φορτωτική, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ.

β) Στις περιπτώσεις που αναλαμβάνουν τη μεταφορά αγαθών επιχειρήσεις που δεν είναι μεταφορείς ή μεταφορικά γραφεία, αλλά ενεργούν ως αντιπρόσωποι ή παραγγελιοδόχοι μεταφορείς και λαμβάνουν για τις παρεχόμενες υπηρεσίες αμοιβή με τη μορφή προμήθειας ή πρακτορειακού δικαιώματος, υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών όταν παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο επιτηδευματία.

γ) Όταν αναλαμβάνεται από μεταφορικές ή διαμεταφορικές επιχειρήσεις, διακίνηση αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, για τις οποίες, πέραν της απλής μεταφοράς, παρέχονται και άλλες υπηρεσίες (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής, αποθήκευσης κ.λ.π.) εκδίδονται (θεωρημένα) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, όπως έχει γίνει δεκτό με την παράγραφο 12.4.3^ε της ερμηνευτικής υπ' αριθ. 3/24.11.1992 εγκυκλίου του ΚΒΣ.

ε. Στην περίπτωση που σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρέπει να εκδοθεί θεωρημένη φορτωτική και αντί αυτής εκδίδεται θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, δεν πρέπει να καταλογίζεται παράβαση σε βάρος του λήπτη των στοιχείων, με την προϋπόθεση βέβαια ότι καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία το στοιχείο το οποίο εκδόθηκε για την συγκεκριμένη επαγγελματική συναλλαγή, σύμφωνα με τις κατά περίπτωση διατάξεις του ΚΒΣ.

Επιπλέον διευκρινίζεται ότι ο επιτηδευματίας, ο οποίος αγοράζει

αγαθά ή δέχεται υπηρεσίες, έχει υποχρέωση να εκδώσει δικό του τιμολόγιο όταν ο πωλητής των αγαθών ή ο προσφέρων τις υπηρεσίες αρνηθεί να εκδώσει τιμολόγιο ή εκδώσει ανακριβές τιμολόγιο (άρθρο 12, παρ 5, ΚΒΣ). Αντίθετα, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ υποχρέωση του λήπτη να προβεί σε συγκεκριμένη ενέργεια όταν λάβει ακριβές στοιχείο το οποίο απεικονίζει την πραγματοποιηθείσα επαγγελματική συναλλαγή, αλλά αυτό δεν ήταν το προσήκον, π.χ. Τ.Π.Υ. αντί φορτωτικής, Τ.Π.Υ. αντί τιμολογίου πώλησης, τιμολόγιο πώλησης αντί Τ.Π.Υ.

Δεύτερο τελικό ερώτημα : Πως αντιμετωπίζεται η μεταφόρτωση αγαθών Φ.Δ.Χ. της ίδιας επιχείρησης;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει το υπ' αριθ. 1004450/29/27.1.1998 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο έγινάν δεκτά τα εξής:

Στις περιπτώσεις που τα αγαθά μεταφέρονται με Φ.Δ.Χ. από τον τόπο φόρτωσης μέχρι το πλοίο, στο οποίο επιβιβάζεται μόνο το ρυμουλκούμενο όχημα και παραλαμβάνεται κατά την άφιξη του στο λιμάνι από άλλο Τ.Π.Υ. της ίδιας επιχείρησης, τα αγαθά πρέπει να συνοδεύονται εκτός από το δελτίο αποστολής του φορτωτή και με την φορτωτική που εκδίδει η επιχείρηση μεταφοράς κατά την παραλαβή των αγαθών. Στη φορτωτική αυτή σκόπιμο είναι για λόγου ελεγκτικών επαληθεύσεων να αναγράφεται εκτός από τον αριθμό κυκλοφορίας του Φ.Δ.Χ. και ο αριθμός ή άλλα στοιχεία του ρυμουλκούμενου οχήματος. Κατά την παραλαβή από το λιμάνι άφιξης του ρυμουλκούμενου οχήματος από άλλο Φ.Δ.Χ. της ίδιας μεταφορικής επιχείρησης να αναγράφεται επί της φορτωτικής η ένδειξη «μεταφόρτωση» και ο αριθμός του νέου Φ.Δ.Χ.

Τρίτο τελικό ερώτημα : Πως αντιμετωπίζεται η μεταφόρτωση αγαθών;

Απάντηση στο ερώτημα αυτό μας δίνει το υπ' αριθ Σ863/79/10.3.1987 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με το οποίο

στις περιπτώσεις που μεταφορτώνονται τα αγαθά από ένα μεταφορικό μέσο Φ.Δ.Χ. σε άλλο (βλάβη αρχικού αυτοκινήτου, μεταφόρτωση από μεγάλο αυτοκίνητο σε μικρότερα αυτοκίνητα κ.λ.π.) έγινε δεκτό ότι :

«Στις περιπτώσεις μεταφόρτωσης ο εκμεταλλευτής του δεύτερου μεταφορικού μέσου πρέπει να παραλαμβάνει από τον πρώτο μεταφορέα, μαζί με τα αγαθά, το αντίτυπο της φορτωτικής και το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο πώλησης δελτίο αποστολής του φορτωτή αποστολέα. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να συνοδεύουν τα αγαθά μέχρι τον τελικό προορισμό τους και να παραδίδονται στον παραλήπτη τους. Στο αντίτυπο της πιο πάνω φορτωτικής πρέπει να αναγράφεται επί της φορτωτικής η ένδειξη «μεταφόρτωση» και ο αριθμός του δεύτερου μεταφορικού μέσου. Ο δεύτερος μεταφορέας, σ' αυτή την περίπτωση, πρέπει να εκδώσει φορτωτική».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΑΛΛΑΓΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Από 1.1.2004 έχουν επέλθει αλλαγές σε ορισμένα άρθρα του Κ.Β.Σ. που αναφέρονται στα στοιχεία επιτηδευματιών. Οι αλλαγές αυτές είναι:

- Όσον αφορά τους επιτηδευματίες

α) Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 2 προστίθενται δύο νέα εδάφια, ως εξής :

«Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής – φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην Ελληνική Επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ανεγείρει ακίνητο στην Ελλάδα. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3».

β) Στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 2 προστίθενται τέσσερα νέα εδάφια ως εξής:

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

Εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορούν να εισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον

προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

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

Δηλαδή :

- Η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία των μελών ή ενός εξ αυτών και τις λέξεις "και Σια"».

- Στην κοινοπραξία μπορούν να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος, εάν προβλέπεται στ συμφωνητικό.

- Στην κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εάν προβλέπεται στην φορολογία εισοδήματος.

- Ως κοινοπραξίες του Κ.Β.Σ. θεωρούνται και οι κοινοπραξίες που προβλέπονται από άλλους νόμους.

γ) Η παράγραφος 4 του άρθρου 2, αντικαθίσταται ως εξής :

«Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής, στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτό, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού.»

Δηλαδή :

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώσ (των άρθρων 41 και 42 του Ν. 2859/2002) εκδίδουν Δ.Α. όπου ρητά ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. (περιορίζεται η έκδοση Δ.Α.)

δ) Στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 τα όρια των 7500 ευρώ και 3000 ευρώ αναπροσαρμόζονται σε 9000 ευρώ και 4000 ευρώ, αντίστοιχα.

Δηλαδή, αυξάνονται τα όρια των μικροαπαλλασσόμενων επιτηδευματιών :

- Από 7.500 ευρώ σε 9000 ευρώ (για πώληση αγαθών).

- Από 3000 ευρώ σε 4000 ευρώ (για παροχή υπηρεσιών).

(Με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2002).

• Όσον αφορά το άρθρο 11

α) Η παράγραφος 2 του άρθρου 11 αντικαθίσταται ως εξής :

« Τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό σας.

Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία ανεξάρτητα από το χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον όταν διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται. »

Δηλαδή, η υποχρέωση έκδοσης Δ.Α. από τους αγρότες παραμένει μόνο για τις διακινήσεις (πωλήσεις – επεξεργασία – συσκευασία) οπωρολαχανικών, ανθέων και φυτών, ενώ για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα παραμένει μόνο όταν μεταφέρονται με δημόσιας χρήσης μεταφορικό μέσο.

β) Στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 11 η φράση «εκτός του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του παραλήπτη» απαλείφεται.

Δηλαδή, επιβάλλεται η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του παραλήπτη στα εκδιδόμενα Δ.Α.

• Όσον αφορά το άρθρο 12

α) Η παράγραφος 6 του άρθρου 12 αντικαθίσταται ως εξής :

«6. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο.

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

Δηλαδή, για την αγορά αγροτικών προϊόντων οι επιτηδευματίες και τα πρόσωπα του άρθρου 2, παρ. 3 του Κ.Β.Σ. εκδίδουν τιμολόγια μέσα στους χρόνους έκδοσης των λοιπών τιμολογίων. Για τις επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων καταργείται η έκδοση στοιχείων παραλαβής όταν υπάρχει Δ.Α., ενώ συγχρόνως καταρτίζεται η απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, αφού πλέον εκδίδονται δελτία ποσοτικής παραλαβής.

β) Η παράγραφος 9 του άρθρου 12 αντικαθίσταται ως εξής :

«Στο τιμολόγιο αναγράφονται, η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.»

Δηλαδή, στα εκδιδόμενα τιμολόγια αναγράφεται ο α/α των δελτίων ποσοτικής παραλαβής.

γ) Στο τέλος της παραγράφου 10 του άρθρου 12, μετά τη λέξη «διεύθυνση» τίθεται κόμμα και προστίθεται η φράση : «καθώς και ο Α.Φ.Μ.».

Δηλαδή, αναγράφεται στα τιμολόγια και ο Α.Φ.Μ. των Δημόσιων Υπηρεσιών και λοιπών οργανισμών.

δ) Στο τέλος της παραγράφου 14 του άρθρου 12 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής : «Ειδικά σε περίπτωση παροχής, σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης

αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαραίτητη και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.»

Δηλαδή, προσδιορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών σε περιπτώσεις που συμφωνείται η καταβολή ποσού και το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.

• Όσον αφορά το άρθρο 13 :

α) Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 καταργούνται και στο τέλος της παραγράφου αυτής, προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής :

«Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.»

Έτσι, με αυτή τη νέα διάταξη καταργείται η αναγραφή του ονοματεπώνυμου στις Α.Λ.Π., για άξίες πάνω από 30 ευρώ, ενώ συγχρόνως καθιερώνεται η δυνατότητα έκδοσης απόδειξης επιστροφής για έκπτωση που χορηγείται εκ των υστέρων, για αγορά διαρκών καταναλωτικών αγαθών ή για επιστροφή ελαττωματικών αγαθών.

β) Η παράγραφος 3 του άρθρου 13 αντικαθίσταται ως εξής :

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

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή μεταφοράς. Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης».

Δίνεται, δηλαδή, η δυνατότητα έκδοσης της Α.Λ.Π. μέχρι τη δεκάτη ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής, όταν έχει εκδοθεί Δ.Α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΘΕΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Στο τελευταίο κεφάλαιο παραθέτουμε όλες οι σχετικές διατάξεις για την θεώρηση των στοιχείων που υποχρεούται να εκδίδει ο επιτηδευματίας.

Έτσι, ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους από τα στοιχεία :

- α) Το δελτίο αποστολής
- β) το συνενωμένο δελτίο αποστολής με οποιοδήποτε στοιχείο αξίας
- γ) το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.

Δ) την απόδειξη παροχής υπηρεσιών και την απόδειξη λιανικής πώλησης όταν δεν εκδίδεται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής. Δεν υπόκεινται σε θεώρηση τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και τα εισιτήρια πλοίων εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.

- ε) την απόδειξη ποσοτικής παραλαβής αγροτικών προϊόντων
- στ) τα δελτία κίνησης τουριστικών λεωφορείων.

Επιτρέπεται η θεώρηση στοιχείων για τα οποία δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, όταν τα στοιχεία αυτά εκδίδονται με τη χρήση Η/Υ από ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο με στοιχεία για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους.

Αρμόδιος για τη θεώρηση των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας και προκειμένου για τα στοιχεία

του υποκαταστήματος, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος.

Ο επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει οποιοδήποτε στοιχείο ή στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι από το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων στοιχείων.

Αναλυτικά παρατίθεται στο παράρτημα, ο σχετικός πίνακας II για τη θεώρηση των στοιχείων, με τις αντίστοιχες εξαιρέσεις που ισχύουν.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ	
ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
1. Απόδειξη λιανικής πώλησης (ίδια απόδειξη εκδίδεται και στην αλλαγή αγαθών) (άρθρο 13 § 1)	- Με την παράδοση ή την αλλαγή αγαθών (Δεν ισχύει η προθεσμία των 30 ημερών που ισχύει για την έκδοση του τιμολογίου, όταν εκδίδεται δελτίο αποστολής) – άρθρο 13 § 3
2. Απόδειξη σε εκτέλεση τεχνικού έργου ή εγκατάστασης	- Κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί.
3. Απόδειξη ταμειακής μηχανής ή Η/Υ σε εστιατόρια, ταβέρνες, κέντρα διασκέδασης κ.λ.π.	- Συγχρόνως με κάθε σερβίρισμα Α.Υ.Ο. 1060347/648 ΠΟΛ 1183/17-8-90
4. Απόδειξη επιστροφής (άρθρο 13 § 1)	- Με την επιστροφή των λιανικώς πωληθέντων αγαθών
5. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών (πλην ελευθέρων επαγγελματιών)	- Με την ολοκλήρωση των παρεχομένων υπηρεσιών ή εφόσον αυτή διαρκεί κατά χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Σε καμία περίπτωση πέραν της διαχειριστικής περιόδου, άρθρα 13 §3 και 12 §14
6. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελευθέρων επαγγελματιών (γιατροί, δικηγόροι, μηχανικοί, λογιστές κ.λ.π.)	- Με την είσπραξη, άρθρο 13 §3
7. Δελτίο αποστολής – άρθρο 11. Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής	- Με την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής. Δηλαδή σε κάθε περίπτωση κατά την έξοδο των αγαθών από τις εγκαταστάσεις
8. Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο, Δελτίο αποστολής – Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, Δελτίο αποστολής – Απόδειξη λιανικής πώλησης, Δελτίο αποστολής – Απόδειξη παροχής υπηρεσιών κ.λ.π.	- Με την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής. Δηλαδή σε κάθε περίπτωση κατά την έξοδο των αγαθών από τις εγκαταστάσεις

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
<p>9. Τιμολόγιο (για πωλήσεις)</p>	<p>- Με την παράδοση των αγαθών ή την έναρξη αποστολής. Κατ' εξαίρεση σε ένα μήνα (30 η-μέρες) από την παράδοση των αγαθών όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου (κατά την παράδοση εκδίδεται δελτίο αποστολής). Ειδικά όταν αγοραστής είναι το Δημόσιο ή ΝΠΙΔ ή άλλα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχ. Περιόδου άρθρο 12 § 14</p>
<p>10. Τιμολόγιο σε τεχνικά έργα</p>	<p>- Σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου (Φ.Π.Α.) που έγινε η επιμέτρηση ή αν δεν γίνει επιμέτρηση κατά την παράδοση του έργου, άρθρο 12 § 15. Για τα ιδιωτικά έργα στο τέλος της χρήσης τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί.</p>
<p>11. Τιμολόγιο σε επαναλαμβανόμενες πωλήσεις</p>	<p>- Μέχρι τη δεκάτη μέρα του επόμενου μήνα με την ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα, άρθρο 12 § 2</p>
<p>12. Τιμολόγιο σε επαναλαμβανόμενες παροχές υπηρεσιών</p>	<p>- Μέχρι τη δεκάτη μέρα του επόμενου μήνα με την ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του μήνα, άρθρο 12 § 2</p>
<p>13. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών</p>	<p>- Με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών ή εφόσον διαρκεί κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Σε καμία περίπτωση πέραν της διαχειριστικής περιόδου, αρθ. 12 § 15.</p>

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
14. Τιμολόγιο αντιπροσώπου άρθρο 12 §12	- Κατά την καταβολή ή πίστωση της προμήθειας.
15. Τιμολόγιο επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, ανόργανων εισόδων κ.λ.π. άρθρο 12 §3	- Κατά την είσπραξη (αρθ. 12 §3) - Είσπραξη θεωρείται και η πίστωση εφόσον υπάρχει έγγραφη γνωστοποίηση.
16. Τιμολόγιο αγοράς αγαθών από μη υπόχρεους – άρθρο 12 §5 (Για υπηρεσίες από μη υπόχρεους εκδίδεται απόδειξη δαπάνης)	- Κατά την παράδοση των αγαθών από τον μη υπόχρεο (ιδιώτη κ.λ.π.) άρθρο 12 §14. - Αν εκδοθεί Δ.Α. σε ένα μήνα από την παράδοση των αγαθών (άρθρο 12 §14)
17. Τιμολόγιο αγοράς λόγω άρνησης έκδοσης του υπόχρεου άρθρο 12§5	- Κατά την παράδοση των αγαθών ή την ολοκλήρωση υπηρεσιών (αρθ.12§14 και 15)
18. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων	- Κατά την παράδοση των προϊόντων. Όταν δεν είναι δυνατή η άμεση έκδοση τιμολογίου, εκδίδεται από τον αγοραστή απόδειξη ποσοτικής παραλαβής, εάν τα αγαθά δεν συνοδεύονται από δελτίο αποστολής και το τιμολόγιο εκδίδεται σε ένα μήνα. Άρθρο 12 § 6
19. Τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών	- Κατά τον χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, άρθρο 12 § 14
20. Πιστωτικό τιμολόγιο – άρθρο 12 § 13	- Σε τριάντα ημέρες από την παραλαβή των αγαθών ή στο χρόνο που χορηγείται η έκπτωση - άρθρο 12 § 14
21. Εκκαθάριση πώλησης για λογαριασμό τρίτων	- Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα, άρθρο 12 § 7. Για τον τελευταίο μήνα της διαχ/κής περιόδου στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου μήνα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
22. Εκκαθάριση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών	- Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα, άρθρο 12 § 7. Για τον τελευταίο μήνα της διαχ/κής περιόδου στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου μήνα.
23. Εκκαθάριση για επεξεργασία αγαθών	- Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα, άρθρο 12 § 8. Για τον τελευταίο μήνα της διαχ/κής περιόδου στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου μήνα.
24. Εκκαθάριση μεταφορικών επιχειρήσεων (Ι.Μ.Ε.) Α.Υ.Ο. Π.1586/1543/ΠΟΛ 66/4-3-87 – Θέμα 102 αρθ.12	- Το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα
25. Εκκαθάριση Αστικών – Υπεραστικών ΚΤΕΛ Α.Υ.Ο. Π. 1470/1405 ΠΟΛ 61/24-2-87 - Θέμα 101 αρθ.12	Μέχρι τη δέκατη μέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία μέρα του τριμήνου
26. Απόδειξη δαπανών – άρθρο 15	- Κατά την καταβολή ή εκκαθάριση της δαπάνης, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου που προσφέρθηκε η υπηρεσία 9 από μη επιτηδευματίες).
27. Εισιτήριο θεαμάτων (Α.Π.Υ.) (κινηματογράφοι, θέατρα, ποδοσφαιρικών αγώνων κ.λ.π.)	- Με την είσοδο του θεατή
28. Εισιτήριο συγκοινωνιακών μέσων (Α.Π.Υ.)	- Με την είσοδο του επιβάτη
29. Φορτωτική – άρθρο 16	- Με την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου.
30. Απόδειξη αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών – άρθρο 14	- Με την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
31. Διορθωτικό σημείωμα – άρθρο 16 § 10	- Με την διαπίστωση των διαφορών ή αν επιστρέφονται κόμιστρα εντός εύλογου χρόνου.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ	
ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
32. Κατάσταση αποστολής αγαθών μεταφορικού γραφείου - άρθρο 16 § 6	- Κατά την έναρξη της αποστολής.
33. Δελτίο κίνησης - άρθρο 13α	- Με τη εκκίνηση του τουριστικού λεωφορείου
34. Δελτίο παραγγελίας (στα εστιατόρια κ.λ.π.) Α.Υ.Ο. 1050321/504/31-5-91 ΠΟΛ 1117	- Ενημερώνεται συγχρόνως με κάθε σερβίρισμα.
35. Ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, περ.ε παρ.2 άρθρου 23	- Με τη διαπίστωση της λανθασμένης έκδοσης στοιχείου
36. Απόδειξη ποσοτικής παραλαβής για αγορές ή επαναλαμβανόμενες αγορές αγροτικών προϊόντων - άρθρο 12 § 6	Κατά την παραλαβή των αγροτικών προϊόντων
37. Δελτίο ποσοτικής παραλαβής (κατά την παραλαβή εμπορεύσιμων αγαθών που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης), άρθρο 10 §1	- Κατά την παραλαβή των αγαθών
38. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (εξαγωγής πρώτων υλών κ.λ.π.), άρθρο 11 §4 ^α	- Κατά την εξαγωγή. Όταν είναι δύσκολη η άμεση έκδοση εκδίδεται ημερήσιο δελτίο στο τέλος της ημέρας
39. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (επαναφορά υλικών κ.λ.π. στην αποθήκη), 11 §4β	- Σε κάθε επαναφορά πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας από την παραγωγή
40. Δελτίο εσωτερικής διακίνησης (εισαγωγή ετοιμών), άρθρο 11 §4γ	- Στο τέλος της ημέρας
41. Ειδική (θεωρημένη) εκκαθάριση κοινοπραξιών πλοίων Α.Υ.Ο. 1052352 ΠΟΛ 1156/12-7-90. Θέμα 103 αριθ. 12	- Μια φορά το μήνα και μέχρι της 10 του επόμενου
42. Δελτίο προμήθειας υλικών και αντικειμένων, χωρίς Φ.Π.Α., πλοίων Α.Υ.Ο. Π. 8271/4879 ΠΟΛ 366/18-12-87 (ΦΕΚ 3β) θέμα 103 αρθ. 12	- Για κάθε αγορά υλικών ή αντικειμένων για σκάφη

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΟΥΣ	
ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ
43. Δελτίο εισαγωγής ή τίτλος αποθήκευσης (ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων)	- Με την εισαγωγή των αγαθών (άρθρο 10 §5 ^η)
44. Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1102/93 και 1260/93	- Σε κάθε πώληση εισιτηρίων όταν πωλείται σε μικρότερη τιμή από την αναγραφόμενη
45. Απόδειξη παραδοθέντων εισιτηρίων (εισιτήρια και κάρτες Ο.Α.Σ., ΗΛ.ΠΑΠ, κ.λ.π.) – Θεωρημένη Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1233/93 θέμα 4 άρθρου 13^α	- Με την παράδοση των εισιτηρίων στα περιπτερα κ.λ.π. Η απόδειξη αυτή είναι και στοιχείο εσόδου των περιπτέρων κ.λ.π.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΙ

ΑΘΕΩΡΗΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ (ΑΥΟ 1051083/550/ΠΟΛ.1083/2.6.2003)

Είδος επιχείρησης κ.λ.π.	Στοιχεία αθεώρητα	Προϋποθέσεις
1. Δημόσιο, Δήμοι – Κοινότητες, λοιπά ΝΠΔΔ	Όλα τα φορολογικά στοιχεία του ΚΒΣ και των σχετικών αποφάσεων	-
2. Επιτηδευματίες με τις εξής αθροιστικές προϋποθέσεις : α.) Ακαθάριστα έσοδα άνω των 2.934.702 ευρώ β) Μέσος όρος προσωπικού άνω των 50 ατόμων	Όλα τα φορολογικά στοιχεία του ΚΒΣ και των σχετικών αποφάσεων, εκτός των βασικών εξαιρούμενων πιο κάτω αναφερόμενων στοιχείων	Υποβολή κατάστασης αθεώρητων
3. Επιτηδευματίες με τις εξής αθροιστικές προϋποθέσεις : Α. α) Ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.467.351 ευρώ β) Μέσος όρος προσωπικού άνω των 25 ατόμων Β. α) Ακαθάριστα έσοδα άνω των 900.000 ευρώ β) Μέσος όρος προσωπικού άνω των 10 ατόμων	Όλα τα φορολογικά στοιχεία του ΚΒΣ και των σχετικών αποφάσεων, εκτός : - των βασικών εξαιρούμενων πιο κάτω αναφερόμενων στοιχείων - των ΑΛΠ και ΑΠΥ προς το κοινό	Υποβολή κατάστασης αθεώρητων
4. Μεταφορείς	- Φορτωτικές - Αποδείξεις μεταφοράς - Διορθωτικά σημειώματα	- Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) - Υποβολή κατάστασης αθεώρητων
5. ΚΤΕΛ	Αποδείξεις μεταφοράς άρθρου	Υποβολή κατάστασης αθεώ-

Είδος επιχείρησης κ.λ.π.	Στοιχεία αθεώρητα	Προϋποθέσεις
	16, παρ. 9	ρητων
6. Εκμεταλλευτές πλοίων Π.Δ. 120/1997	<ul style="list-style-type: none"> - Εισιτήρια μεταφοράς προσώπων - Αποδείξεις μεταφοράς 	Ένταξη στο σύστημα του ΥΕΝ ηλεκτρονικής κράτησης θέσεων και έκδοσης εισιτηρίων
7. Επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 του ΚΒΣ	Τα φορολογικά στοιχεία αξίας συναλλαγών που καταχωρούνται στα πρόσθετα βιβλία	Καταχώριση του α/α του στοιχείου και της αξίας, σε ιδιαίτερες στήλες μέσα στην επόμενη ημέρα
8. Επιτηδευματίες που τηρούν βιβλίο αποθήκης κατά την εισαγωγή και εξαγωγή	<p>Όλα τα φορολογικά στοιχεία εκτός :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Των βασικών εξαιρουμένων πιο κάτω αναφερόμενων στοιχείων - Των ΑΛΠ και ΑΥΠ στο κοινό 	Τήρηση βιβλίου αποθήκης υποχρεωτικά έστω και για έναν κλάδο
9. Μεταφορικά γραφεία	<ul style="list-style-type: none"> - Φορτωτικές - Αποδείξεις μεταφοράς - Διορθωτικά σημειώματα 	<ul style="list-style-type: none"> - Τήρηση θεωρημένης κατάστασης του άρθρου 16, παρ. 6 - Καταχώριση της φορτωτικής και του κομίστρου μέσα στην επόμενη ημέρα

Βασικές εξαιρέσεις

Εξαιρούμενα στοιχεία υπαγωγής στην παραπάνω απόφαση, είναι τα εξής :

A) Εισιτήρια :

- Θεαμάτων
- Κέντρων διασκέδασης
- Μεταφοράς προσώπων (εκτός αν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του YEN)

B) Δελτία κίνησης (άρθρο 13 α' του ΚΒΣ)

Γ) Τα στοιχεία των ΚΑΖΙΝΟ (ΑΥΟ ΠΟΛ. 1292/1995).

Δ) Δελτία παραγγελίας εστιατορίων και λουιτών συναφών επιχειρήσεων

Λοιπές διευκρινίσεις για την απόφαση

- Στα αθεώρητα στοιχεία αναγράφεται η ένδειξη «ΑΘΕΩΡΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΥΟ ΠΟΛ. 1083/2003».

- Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη όπως υπολογίζονται στην ένταξη.

Γίνεται και αναγωγή

- Οι επιχειρήσεις που προέρχονται από μετασχηματισμό κληρονομούν το δικαίωμα.

- Απώλεια δικαιώματος :

* Έλλειψη προϋποθέσεων (ακαθάριστων εσόδων και προσωπικού) για δύο (2) συνεχείς διαχειριστικές περιόδους.

* Έλλειψη προϋποθέσεων (ακαθάριστων εσόδων και προσωπικού) για δύο (2) συνεχείς διαχειριστικές περιόδους.

* Έλλειψη βιβλίου αποθήκης, πρόσθετων βιβλίων κ.λ.π. συνεπάγεται θεώρηση των στοιχείων από τον μεθεπόμενο μήνα.

- Αναίρεση δικαιώματος, σε απόρριψη βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.

- Υποβολή της κατάστασης αθεώρητων δεν αφορά το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ κ.λ.π.

- Μετά την υποβολή της αρχικής κατάστασης των αθεώρητων από τους επιτηδευματίες κάνουν «αντοέλεγχο», τον πέμπτο μήνα, για την ύπαρξη κωλυμάτων του άρθρου 36, παρ. 8 του ΚΒΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Υπάλληλο της διεύθυνσης του Κ.Β.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – Ανάλυση – Ερμηνεία 1900 θέματα –* Πρώτος και δεύτερος τόμος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκούλα, Αθήνα 2004.
- Μηνιαίο εξειδικευμένο ειδικό περιοδικό, *INSIDE ACCOUNT*, τεύχη των ετών 2003- 2004.
- Προσωπική συνέντευξη του οικονομολόγου *Μάντζιου Ιωάννη* σχετικά με την τήρηση και την λειτουργία των στοιχείων που υποχρεούται να εκδίδει ο επιτηδευματίας.
- Διευθύνσεις ΙΝΤΕΡΝΕΤ :
 - www.in.gr
 - www.statistics/ipourgiooikonomikon
 - [http:// europa.eu int/com/](http://europa.eu.int/com/)

